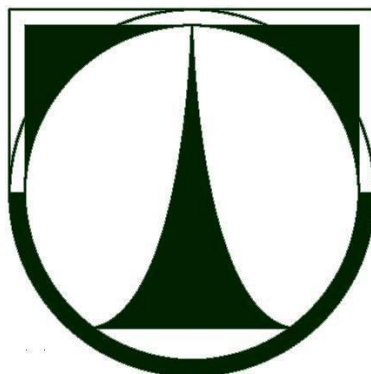


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2012

Bc. Michaela Schnoutková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N 6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Analýza financování a hospodaření Mateřské školy „Beruška“ (příspěvkové organizace)

Analysis of financing and economic activity of the Kindergarten „Beruška“ (semi-budgetary organization)

DP-EF-KFÚ-2012-47

Bc. Michaela Sehnoutková

Vedoucí práce: Ing. Zdeněk Brabec, Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Veronika Klozová, účetní poradenství

Počet stran: 105

Počet příloh: 7

Datum odevzdání: 4. 5. 2012

Zadání

Zadání

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb., o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 4. 5. 2012

Poděkování

Touto cestou bych ráda poděkovala Ing. Zdeňkovi Brabcovi, Ph.D. za vedení diplomové práce, cenné rady, připomínky, ochotu a profesionální přístup. Velké poděkování patří také konzultantce, Ing. Veronice Kložové, za poskytnuté zkušenosti a praktické informace a za umožnění praxe v oblasti účetnictví mateřských a základních škol, což mi bylo při zpracování diplomové práce velice nápomocno.

V neposlední řadě děkuji rodině a příteli za podporu při studiu a tvorbu potřebného zázemí. Speciální poděkování si zaslouží především matka Ladislava Sehnoutková, ředitelka Mateřské školy „Beruška“, nejen za rodičovskou podporu, ale také za poskytnutí podkladů a přínosných rad.

Anotace

Diplomová práce se zabývá specifiky ve financování a hospodaření příspěvkových organizací působících v odvětví vzdělávání, zřízených územními samosprávnými celky. Součástí je rozbor stávajícího systému financování krajského a obecního školství a stručně je nastíněna plánovaná reforma tohoto systému.

Informace uvedené v literární rešerši jsou následně konfrontovány se skutečnostmi, zjištěnými v konkrétní příspěvkové organizaci působící v oblasti předškolního vzdělávání, a to v Mateřské škole „Beruška“.

Nosnou část práce představuje analýza hospodaření této školy v období 2007-2011, již bylo nutné s ohledem na specifika příspěvkové organizace a změny účetní metodiky modifikovat. Hlavní přínos práce pak spočívá v návrzích na rozšíření doplňkových činností školy. Součástí návrhů jsou kalkulace nákladů a zhodnocení ekonomického přínosu pro školu.

Klíčová slova

Autarkie, doplňková činnost, finanční analýza, kalkulace nákladů, normativní financování, provozní dotace, příspěvková organizace, regionální školství, rozpočet, územně samosprávný celek.

Annotation

The Diploma thesis deals with financing and management of semi-budgetary organizations that are working in the education sector and that are set up by local government units. The thesis also includes a description of the current regional education's financing system and the planned reform is briefly outlined.

Information stated in the literature search is consequently confronted with the facts identified in a concrete semi-budgetary organization, operating in the preschool education, which is the kindergarten „Beruška“.

The supporting part is an analysis of the kindergarten's financing and economic activity over the period 2007-2011. The analysis had to be modified owing to semi-budgetary organization's specifics and changes in accounting methods. The main contribution lies in a draft that suggests extension of complementary activities. The draft contains cost calculation and the evaluation of economic benefits.

Keywords

Autarchy, complementary activity, financial analysis, cost calculation, normative financing, operating grant, semi-budgetary organization, regional education, budget, local government unit.

Obsah

SEZNAM OBRÁZKŮ	11
SEZNAM TABULEK.....	12
SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK	13
ÚVOD.....	15
1. PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE V PODMÍNKÁCH ČESKÉ REPUBLIKY	17
1.1 VYMEZENÍ POJMU A VÝZNAMU PO	17
1.2 POČET PO A JEJICH PŮSOBNOST V ODVĚTVÍ.....	18
1.3 ZÁKLADNÍ DĚLENÍ PO.....	19
1.4 HOSPODAŘENÍ PO V ODVĚTVÍ ŠKOLSTVÍ	20
1.4.1 <i>Pojmy z oblasti školství</i>	20
1.4.2 <i>Legislativa upravující hospodaření ústředně zřízených a místně zřízených PO</i>	21
1.4.3 <i>Právní úprava hospodaření územně zřízených PO</i>	22
1.4.4 <i>Finanční analýza PO</i>	27
2. FINANCOVÁNÍ ŠKOL A ŠZ ZŘIZOVANÝCH ÚZEMNÍMI SAMOSPRÁVNÝMI CELKY	29
2.1 PRÁVNÍ PŘEDPISY	29
2.2 SKLADBA ROZPOČTU ŠKOLY A ŠZ	29
2.2.1 <i>Finanční prostředky na přímé vzdělávací výdaje škol a ŠZ</i>	30
2.2.2 <i>Další prostředky SR určené školám a ŠZ</i>	33
2.2.3 <i>Příspěvek od zřizovatele (obcí a krajů)</i>	33
2.2.4 <i>Prostředky získané vlastní činností školy a ŠZ</i>	34
2.2.5 <i>Peněžní fondy PO (škol a ŠZ)</i>	35
2.2.6 <i>Jiné zdroje</i>	35
2.3 JINÉ FINANČNÍ VZTAHY MEZI ŠKOLOU/ŠZ A ZŘIZOVATELEM	36
2.4 SHRNUTÍ PROBLEMATIKY FINANCOVÁNÍ ŠKOLSTVÍ	37
2.4.1 <i>Poskytování a financování školství v České republice</i>	38
2.4.2 <i>Shrnutí stávajícího systému financování RgŠ</i>	40
2.4.3 <i>Reforma financování RgŠ</i>	41
3. CHARAKTERISTIKA MATEŘSKÉ ŠKOLY „BERUŠKA“.....	43
3.1 ZÁKLADNÍ ÚDAJE, HLAVNÍ A DOPLŇKOVÁ ČINNOST	43
3.2 NABÝVÁNÍ MAJETKU A MAJETKOVÁ PRÁVA	45
3.3 HOSPODÁŘSKÁ STŘEDISKA	46
3.4 FINANČNÍ PROSTŘEDKY.....	47
3.4.1 <i>Prostředky SR</i>	47
3.4.2 <i>Úplata za předškolní vzdělávání a za stravování</i>	48
3.4.3 <i>Dary, granty, dotace</i>	50
3.4.4 <i>Příspěvek od Statutárního města Liberec</i>	50
3.5 FINANČNÍ VYPOŘÁDÁNÍ	51
4. ANALÝZA HOSPODAŘENÍ MŠ	52
4.1 ANALÝZA POMOCÍ ABSOLUTNÍCH UKAZATELŮ	52
4.1.1 <i>Analýza rozvahy MŠ</i>	52

4.1.2 Analýza výsledovky MŠ	56
4.2 ANALÝZA POMOCÍ POMĚROVÝCH UKAZATELŮ.....	59
4.2.1 Ukazatelé autarkie	59
4.2.2 Ukazatelé rentability.....	65
4.2.3 Ukazatele financování.....	67
4.2.4 Ukazatele likvidity.....	68
4.2.5 Ukazatelé aktivity.....	69
4.2.6 Ukazatele investičního rozvoje/útlumu.....	70
5. NÁVRHY NA ZÍSKÁNÍ DALŠÍCH FINANČNÍCH PROSTŘEDKŮ.....	72
5.1 NÁVRHY V OBLASTI DOPLŇKOVÉ ČINNOSTI MŠ.....	72
5.2 KALKULACE NÁKLADŮ.....	73
5.2.1 Pracovněprávní vztahy, náklady na zaměstnance	75
5.2.2 Náklady na energie	77
5.2.3 Náklady na potraviny.....	81
5.2.4 Ostatní náklady	81
5.2.5 Úplné vlastní náklady výkonu.....	82
5.2.6 Stanovení ceny služeb	85
5.3 EKONOMICKÉ ZHODNOCENÍ NÁVRHŮ A DOPORUČENÍ	85
ZÁVĚR	90
SEZNAM CITOVANÉ LITERATURY	92
BIBLIOGRAFIE	95
SEZNAM PŘÍLOH	96

Seznam obrázků

OBR. 1 – VÝVOJ POČTU PO V ČESKÉ REPUBLICE V LETECH 2001-2010 (STAVY K 31.12.).....	19
OBR. 2 – PROCENTUÁLNÍ ROZDĚLENÍ PROSTŘEDKŮ MŠMT DO VÝDAJOVÝCH BLOKŮ.....	40
OBR. 3 – ZŮSTATKY PENĚŽNÍCH FONDŮ MŠ V LETECH 2007-2011 (K 31.12.).....	54
OBR. 4 – VZOREC DYNAMICKÉ KALKULACE.....	74
OBR. 5 – VÝVOJ ÚPLNÝCH VLASTNÍCH NÁKLADŮ VÝKONU V PŘÍPADĚ PŘÍMĚSTSKÉHO TÁBORA	83
OBR. 6 – VÝVOJ ÚPLNÝCH VLASTNÍCH NÁKLADŮ VÝKONU V PŘÍPADĚ PRODLOUŽENÉHO ODPOLEDNÍHO PROVOZU	84
OBR. 7 – VÝVOJ ZISKU/ZTRÁTY Z PŘÍMĚSTSKÉHO TÁBORA PŘI POUŽITÍ JEDNOTLIVÝCH ZPŮSOBŮ KALKULACE NÁKLADŮ	87
OBR. 8 – VÝVOJ ZISKU/ZTRÁTY Z ODPOLEDNÍHO PROVOZU PŘI POUŽITÍ JEDNOTLIVÝCH ZPŮSOBŮ KALKULACE NÁKLADŮ	88
OBR. 9 – RENTABILITA NÁKLADŮ DOPLŇKOVÝCH ČINNOSTÍ PŘI POUŽITÍ JEDNOTLIVÝCH ZPŮSOBŮ KALKULACE NÁKLADŮ.....	89

Seznam tabulek

TAB. 1 – ROZDĚLENÍ PROSTŘEDKŮ NA NIV MEZI JEDNOTLIVÉ KRAJE V ROCE 2012	31
TAB. 2 – ZÁVAZNÉ OBJEMY ROZPOČTU KAPITOLY MŠMT V LETECH 2010-2012	39
TAB. 3 – PŘÍSPĚVKY NA ŠKOLSTVÍ OBCÍM A HLAVNÍMU MĚSTU PRAZE V LETECH 2010-2012	39
TAB. 4 – SPECIFIKACE SVĚŘENÉHO MAJETKU ŠKOLE BERUŠKA	45
TAB. 5 – KN NA 1 DÍTĚ V MŠ/1 STRAVUJÍCÍ SE DÍTĚ V MŠ PŘI CELKOVÉM POČTU 135 DĚTÍ	48
TAB. 6 – ÚPLATA ZA ŠKOLNÍ STRAVOVÁNÍ PRO STRÁVNÍKY DO 6 LET	49
TAB. 7 – HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA AKTIV A PASIV MŠ	53
TAB. 8 – VERTIKÁLNÍ ANALÝZA AKTIV A PASIV MŠ	55
TAB. 9 – HORIZONTÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ MŠ V LETECH 2007-2011	57
TAB. 10 – VERTIKÁLNÍ ANALÝZA NÁKLADŮ A VÝNOSŮ MŠ V LETECH 2007-2011	59
TAB. 11 – AUTARKIE HLAVNÍ ČINNOSTI MŠ NA VÝNOSOVĚ NÁKLADOVÉ BÁZI V LETECH 2007-2011	61
TAB. 12 – AUTARKIE HLAVNÍ A HOSPODÁŘSKÉ ČINNOSTI MŠ V LETECH 2007-2011	62
TAB. 13 – MÍRA NEZÁVISLOSTI NA ZŘIZOVATELI A CELKOVÁ SOBĚSTAČNOST MŠ	63
TAB. 14 – MÍRA PŘÍJMŮ Z NEINVESTIČNÍ DOTACE NA CELKOVÝCH PROVOZNÍCH PŘÍJMECH	65
TAB. 15 – UKAZATELE _{RNDČ} A HUN V LETECH 2007-2011	66
TAB. 16 – MÍRA FINANČNÍ STABILITY MŠ BERUŠKA V LETECH 2007-2011	67
TAB. 17 – OKAMŽITÁ LIKVIDITA MŠ K 31.12 V LETECH 2007-2011	68
TAB. 18 – OBRAT KAPITÁLU MŠ BERUŠKA V LETECH 2007-2011	70
TAB. 19 – KOEFICIENT OPOTŘEBENÍ DM V LETECH 2007-2011	71
TAB. 20 – PERSONÁLNÍ ZAJIŠTĚNÍ DOPLŇKOVÝCH ČINNOSTÍ	77
TAB. 21 – KALKULACE NÁKLADŮ NA ZAMĚSTNANCE, ZAJIŠŤUJÍCÍCH DOPLŇKOVOU ČINNOST	77
TAB. 22 – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ NA TEPLO – LETNÍ PŘÍMĚSTSKÝ TÁBOR	78
TAB. 23 – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ NA TEPLO – PRODLOUŽENÝ PROVOZ	79
TAB. 24 – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ NA PLYN ZA DOPLŇKOVOU ČINNOST	79
TAB. 25 – FIXNÍ A VARIABILNÍ NÁKLADY NA VODNÉ A STOČNÉ	80
TAB. 26 – NÁKLADY NA ELEKTRICKOU ENERGII ZA DOPLŇKOVOU ČINNOST	81
TAB. 27 – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE SPOTŘEBY PROVOZNÍHO MATERIÁLU	82
TAB. 28 – KALKULAČNÍ VZOREC PRO PŘÍMĚSTSKÝ TÁBOR	83
TAB. 29 – KALKULAČNÍ VZOREC PRO PRODLOUŽENÍ PROVOZU	84
TAB. 30 – BOD ZVRATU DOPLŇKOVÝCH ČINNOSTÍ	86
TAB. A1 – REPUBLIKOVÉ NORMATIVY 2012	97
TAB. C1 – AKTIVA A PASIVA MŠ V LETECH 2006-2011	100
TAB. D1 – NÁKLADY A VÝNOSY MŠ V LETECH 2007-2011 V PODROBNĚJŠÍM ČLENĚNÍ	101
TAB. E1 – PŘIJATÉ A ČERPANÉ DOTACE NA PROVOZ OD ZŘIZOVATELE A DOTACE OD MŠMT	102
TAB. F1 – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ – PŘÍMĚSTSKÝ TÁBOR	103
TAB. F2 – CELKOVÉ NÁKLADY, VÝNOSY A ZISK – PŘÍMĚSTSKÝ TÁBOR	104
TAB. G1 – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ A ZISKU – PRODLOUŽENÝ PROVOZ	105

Seznam použitých zkratek

$A_{HV-H\check{C}}$	autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů
A_{NID}	míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech
BZ	bod zvratu
D	počet dětí
DDM	dlouhodobý drobný majetek
DM	dlouhodobý majetek
DPČ	dohoda o pracovní činnosti
DPP	dohoda o provedení práce
FKSP	fond kulturních a sociálních potřeb
HUN	haléřový ukazatel nákladovosti výnosů doplňkové činnosti
$HV_{D\check{C}}$	hospodářský výsledek doplňkové činnosti
KN	krajské normativy
k_{ODM}	koeficient opotřebení dlouhodobého majetku
K_p	průměrná hodnota celkového kapitálu
KZ_v	krátkodobé závazky
L_l	ukazatel okamžité likvidity
MD	strana Má dáti
MP	mzdové prostředky
MRP	zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů
MŠ	mateřská škola
MŠMT	Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy
$N_{D\check{C}}$	náklady doplňkové činnosti
$N_{H\check{C}}$	náklady z hlavní činnosti
NID	neinvestiční dotace
NIP_y	neinvestiční příjmy
NIV	neinvestiční finanční prostředky
N_n	součet neinvestičních nákladů uplynulého kalendářního roku
No	průměrný počet jednotek výkonu na 1 nepedagogického pracovníka
N_p	průměrný počet jednotek výkonu na 1 pedagogického pracovníka
N_t	náklady minulého období

N_{t+1}	náklady daného období
OK	obrat kapitálu
ONIV	ostatní neinvestiční náklady
OON	ostatní osobní náklady
OP	operační program
PC	pořizovací ceny dlouhodobého majetku
P_e	peníze a jejich ekvivalenty včetně termínovaných vkladů
P_o	průměrná měsíční výše platu nepedagogického pracovníka
PO	příspěvkové organizace
P_p	průměrná měsíční výše platu pedagogického pracovníka
RgŠ	regionální školství
RN	republikové normativy
$r_{NDČ}$	rentabilita nákladů doplňkové činnosti
SR	státní rozpočet
ŠJ	školní jídelna
ŠZ	školská zařízení
Ú	úplata za předškolní vzdělávání
ÚSC	územní samosprávný celek
Var_n	variátor celkových nákladů
$V_{DČ}$	výnosy doplňkové činnosti
$V_{HČ}$	výnosy z hlavní činnosti
VK	vlastní kapitál
V_t	výnosy minulého období
V_{t+1}	výnosy daného období
ZC	zůstatková cena dlouhodobého majetku

Úvod

Příspěvkové organizace si vybudovaly v České republice za dobu své existence důležité postavení, neboť výrazně přispívají k osobnostnímu, kulturnímu a sociálnímu rozvoji lidí. Tyto organizace se bohužel se často potýkají s problémem nedostatečného objemu finančních prostředků.

Diplomová práce se zaměřuje na příspěvkové organizace zřizované samosprávnými územními celky, jež působí v oblasti vzdělávání a školských služeb. Předmětem nejsou příspěvkové organizace zřízené státem, jejichž právní úprava je poněkud odlišná.

Teoretická část zahrnuje obecnou charakteristiku těchto organizací a právní úpravu jejich hospodaření a financování. Součástí je stručný popis stávajícího systému financování regionálního školství a jeho připravované reformy, jejíž dopad na jednotlivé subjekty je aktuálně velice diskutovaným tématem. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy oficiálně představilo základní tezi svého koncepčního záměru v listopadu 2011 za účelem získání zpětné vazby pro nastavení konečných parametrů.

Jelikož je návrh reformy aktuálně podrobován úpravám, nebude do diplomové práce zahrnut její konkrétní dopad na finanční situaci škol. Protože je ale žádoucí, aby byly školy na tuto změnu připraveny před jejím uvedením do praxe (zejména ty, na něž bude mít reforma negativní dopad), měly by školy analyzovat své finanční možnosti, odhalit slabá místa v hospodaření a případně se pokusit objevit alternativní možnosti financování.

Nosná část práce se bude věnovat zvolené příspěvkové organizaci z oblasti předškolního vzdělávání, a to Mateřské škole „Beruška“. Informace zpracované v literární rešerši budou konfrontovány s informacemi získanými v praxi a rozšířeny o specifika, která se týkají přímo mateřských škol.

Záměrem práce je dosáhnout dvou základních cílů. Prvním je pomocí finanční analýzy vyhodnotit hospodaření a finanční situaci zvolené mateřské školy. Při zpracování analýzy bude nutné vzít ohled na specifika této organizace a na změny účetních metod a podoby účetních výkazů, ze kterých bude čerpáno. Analýza tedy bude dle potřeb modifikována tak, aby byla zajištěna porovnatelnost dat v jednotlivých letech. Výsledky

finanční analýzy poslouží jako podklad pro identifikaci míst, na které by se škola měla v rámci zvyšování své soběstačnosti zaměřit.

Druhým cílem je připravit návrhy na získání dalších finančních prostředků, a to zejména prostřednictvím rozvinutí vlastní činnosti školy (nikoliv pouze z dalších veřejných prostředků). Důvodem, proč do návrhu nebudou zakomponovány možnosti čerpání prostředků z fondů Evropské unie, je v první řadě současný problém s čerpáním těchto prostředků ve školství, dále omezenost možností pro mateřskou školu – řada dotačních programů je určena především základním a středním školám.

1. Příspěvkové organizace v podmínkách České republiky

Náplní úvodní kapitoly je výklad pojmu příspěvkových organizací (dále PO), popis jejich základních rysů včetně významu, účelu zřízení, typů a jejich postavení v České republice. Od těchto charakteristik se budou posléze odvíjet specifika PO v oblasti hospodaření.

1.1 Vymezení pojmu a významu PO

Příspěvkové organizace, jakožto právnické osoby veřejnoprávního charakteru, představují v České republice relativně běžnou právní formu hospodaření, neboť se spolupodílejí na fungování státní správy a samosprávy prostřednictvím zajišťování určitých **veřejných statků/služeb a veřejně prospěšných činností**. Jedná se např. o ochranu životního prostředí, kulturní rozvoj, sociální a pečovatelské služby, technické služby, lékařskou péči, rozvoj vědy, vzdělávání, tělovýchovy a sportu či o práci s dětmi a mládeží.¹

Pro tyto statky a činnosti je zpravidla charakteristická ekonomická ztrátovost, vyplývající z převahy nákladů vynaložených na jejich poskytnutí nad obdrženými úplatami od uživatelů. Soukromý sektor proto obvykle nepovažuje jejich zabezpečení za atraktivní podnikatelskou příležitost a trh v tomto případě selhává. K uspokojení takovýchto potřeb občanů má tudíž sloužit hmotný a finanční majetek státní správy a územní samosprávy. Protože je ale zabezpečení těchto statků a činností náročné z hlediska rozsahu a struktury, je žádoucí, aby měli jejich poskytovatelé **samostatnou právní subjektivitu**. Organizační složky státu a územní samosprávné celky (dále jen ÚSC) z tohoto důvodu zřizují PO a část veřejných prostředků jim svěřují. Příspěvkové organizace tedy de facto přebírají ty činnosti a funkce, které jsou v samostatné působnosti jejich zřizovatele a jejichž zabezpečení je ve veřejném zájmu (příkladem je zajištění podmínek pro vzdělávání).²

¹ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku od 1. 4. 2009*. 1. vyd. Ostrava: ANAG, 2009, s. 4. ISBN 978-80-7263-546-7.

² MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKŮPKOVÁ. *Meritum Příspěvkové organizace 2011*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, s. 3-6. ISBN 978-80-7357-626-4.

Význam a poslání PO lze shrnout do několika bodů:

- Zabezpečování potřeb veřejnosti prostřednictvím poskytování veřejných statků (zejména smíšených) garantovaných státem či municipální sférou.
- Zvyšování společenského blahobytu a veřejného prospěchu, podpora místního a regionálního rozvoje.
- Podpora a garance určitých lidských práv (např. práva na vzdělání), osobnostní, sociální a kulturní rozvoj jedince, posílení solidarity, komunikace ad.

Vzhledem ke skutečnosti, že jsou PO zakládány za jiným účelem než dosažením zisku a že případně vykázaný zisk může být použit pouze ve prospěch rozvoje jejich hlavního poslání a cíle (nikoliv rozdělen mezi členy a vlastníky), jsou PO řazeny mezi tzv. **veřejné neziskové organizace**.³ Ač český právní řád pojem neziskové organizace nepoužívá, nejbližší mu je zákon o dani z příjmu, který definuje tzv. **organizaci charakteru právnické osoby, která nebyla zřízena nebo založena za účelem podnikání**.⁴

1.2 Počet PO a jejich působnost v odvětví

Výčet odvětví, ve kterých PO působí, je poměrně široký – patří mezi ně **školství** (cca 80 % PO), **sociální péče, kultura, zdravotnictví, obrana a bezpečnost** či **věda a výzkum**. Konkrétněji se s PO můžeme setkat v podobě škol a školských zařízení, speciálních pedagogických center, pedagogicko-psychologických poraden, nemocnic, lázní, krajských hygienických stanic, knihoven, muzeí, divadel, domovů pro seniory, technických služeb, výzkumných středisek, sportovních zařízení, správy nemovitostí či správy hřbitovů ad.⁵

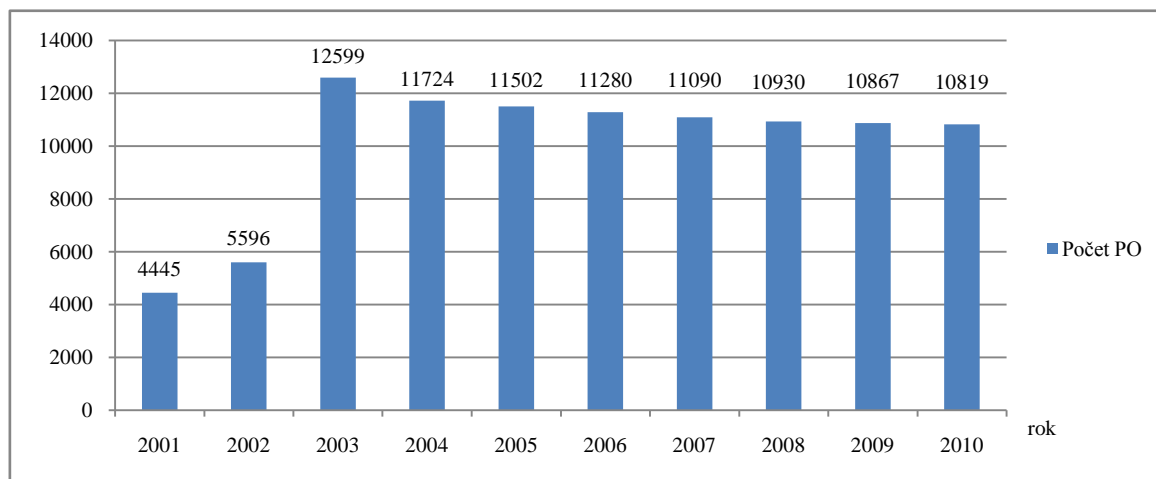
Informaci o vývoji počtu PO působících v České republice v letech 2001-2010 podává obr. 1. Tento časový úsek je zvolen z důvodu poukázání na početní skok k 1. 1. 2003, jenž

³ Druhým typem neziskových organizací jsou nestátní (občanské), zahrnující nadace, občanská sdružení ad.

⁴ ŠKARABELOVÁ, S. *Definice neziskového sektoru: Sborník příspěvků z internetové diskuze CVNS*. 1. vyd. Brno: Trialog, 2005, s. 25. ISBN 80-239-4057-0.

⁵ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 4.

byl způsoben zejména **převodem škol⁶ a školských zařízení na právní formu PO** (což přineslo mj. výrazné změny v oblasti hospodaření těchto subjektů). Ke konci roku 2010 bylo evidováno více než 10 800 PO, což představuje 1,6 % z veškerých registrovaných právnických osob v České republice.⁷



Zdroj: vlastní zpracování dle ČSÚ, Statistické ročenky České republiky: Organizační struktury národního hospodářství, 2002-2011.

Obr. 1 – Vývoj počtu PO v České republice v letech 2001-2010 (stavy k 31.12.)

1.3 Základní dělení PO

Dle zřizovatele rozlišujeme dvě kategorie PO:⁸

- **státní** neboli ústředně zřízené PO, zřizované organizačními složkami státu,
- **územně** (místně) zřízené PO, zřizované kraji, obcemi a dobrovolnými svazky obcí.

Toto dělení je zásadní z důvodu přímé vazby PO na zřizovatele, který organizaci zadává úkol, financuje ho a kontroluje jeho plnění. Organizace se proto nemůže rozhodovat zcela

⁶ Včetně tehdejších předškolních zařízení (mateřských škol), ta nyní dle školského zákona spadají pod školy.

⁷ ČSÚ. *Statistická ročenka České republiky 2011: Organizační struktura národního hospodářství* [online]. Praha: Český statistický úřad, 2011-11-23 [vid. 2011-12-4]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/kapitola/0001-11-2010-1200>.

⁸ OTRUSINOVÁ, M. a D. KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, s. 6-7. ISBN 978-80-7400-342-4.

svobodně a je zřizovateli podřízena.⁹ Procentuální rozdělení PO dle typu zřizovatele je následující: 2,2 % představují PO státní, 20,1 % je zřízeno krajem a 77,7 % obcemi.¹⁰

Další hledisko dělení zohledňuje, zda je PO tržním nebo netržním výrobcem:¹¹

- Organizace „**tržního**“ **charakteru**, zabývající se výrobou produktů a poskytováním služeb pro trh. Tyto PO jsou schopny uhradit více než 50 % provozních nákladů ze svých tržeb. Příkladem jsou některá kulturní zařízení.
- Organizace mající „**netržní charakter**“, jejichž provozní náklady jsou z více než poloviny financovány a kontrolovány vládními institucemi.

1.4 Hospodaření PO v odvětví školství

Následující podkapitola specifikuje hospodaření PO, a ačkoliv jsou tato specifika společná PO různých odvětví (neboť jejich základ vychází ze stejných zákonů, uvedených v podkapitole 1.4.2), budou zde vztažena na jedno konkrétní – **vzdělávání**.

1.4.1 Pojmy z oblasti školství

Úvodem budou stručně charakterizovány dva typy subjektů z oblasti školství (tvořící vzdělávací soustavu v České republice), které mají ve většině případů právní formu PO, budou se na ně proto vztahovat zde podané informace z oblasti hospodaření, financování a tvorby rozpočtů. Jsou jimi školy a školská zařízení.

Ač není nezbytně nutné pojem „**škola**“ definovat, pro úplnost budou uvedeny alespoň typy definované školským zákonem: mateřské školy, základní školy, střední školy (gymnázia, střední odborné školy a střední odborná učiliště), konzervatoře, vyšší odborné školy,

⁹ MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKŮPKOVÁ, viz odkaz č. 2, s. 5.

¹⁰ Souhrnné sestavy z registru RARIS. In: *ARIS web* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2010 [cit. 2011-10-31]. Dostupné z: <http://www.info.mfcr.cz/cgi-bin/raris/vyberSestavy.pl>.

¹¹ ŠKARABELOVÁ, S., viz odkaz č. 4, s. 31.

základní umělecké školy a jazykové školy s právem státní jazykové zkoušky.¹² (Vysoké školy, upravené zákonem o vysokých školách, zde budou opomenuty.)

Pojem „**školská zařízení**“ (dále jen ŠZ) označuje subjekty, které poskytují školské služby doplňující či podporující vzdělávání ve školách. Dále mohou zajišťovat ústavní a ochrannou výchovu nebo preventivně výchovnou péči. Příkladem jsou diagnostické ústavy, dětské domovy, zařízení školního stravování, výchovná a ubytovací zařízení, školní družiny, pedagogická centra ad.¹³

Pro upřesnění je nezbytné podotknout, že ne všechny subjekty poskytující vzdělávání a školské služby mají podobu PO. Poměrně novou alternativou (od roku 2005) je forma tzv. školské právnické osoby. Některé školy a ŠZ také mohou být zřízeny jako organizační složky státu (jsou-li zřízeny Ministerstvem obrany, vnitra a spravedlnosti) či jako právnické osoby podle zvláštních předpisů (je-li zřizovatelem registrovaná církev, náboženská společnost či jiná právnická a fyzická osoba).¹⁴

1.4.2 Legislativa upravující hospodaření ústředně zřízených a místně zřízených PO

Existují dva základní právní předpisy, které upravují pravidla hospodaření PO (bez ohledu na odvětví, tzn. včetně PO působících ve školství) v závislosti na typu zřizovatele:¹⁵

- Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon MRP).

¹² Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, § 7 odst. 3.

¹³ Tamtéž, § 7 odst. 4-5.

¹⁴ SVOBODA, I. a M. MARINČÁK. *Správní řízení a finance v životě školy*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2007, s. 8. ISBN 978-80-244-1827-8.

¹⁵ PODHORSKÝ, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví příspěvkových organizací 2003*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2003, s. 12. ISBN 80-7263-151-9.

Prvním z výše uvedených zákonů se musí řídit ústředně zřízené PO. Do resortu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen MŠMT) patří dětské diagnostické ústavy, dětské domovy, některé speciální školy, Dům zahraničních služeb MŠMT, Národní institut pro další vzdělávání, Národní technická knihovna, Národní institut dětí a mládeže, Národní ústav pro vzdělávání, školské poradenské zařízení a zařízení pro další vzdělávání pedagogických pracovníků ad.¹⁶

Druhý zákon upravuje činnost právnických osob (včetně pravidel pro finanční hospodaření obcí, měst a krajů a pravidel pro sestavování rozpočtu a poskytování dotací), které může ÚSC založit¹⁷, tzn. i místně zřízených PO, zahrnujících podstatnou část škol a ŠZ:¹⁸

- **Obce nebo svazky obcí** zřizují mateřské školy, základní školy, zařízení školního stravování sloužící dětem a žákům škol, případně i základní umělecké školy a ŠZ pro zájmové vzdělávání aj.
- **Kraje** zřizují střední školy, vyšší odborné školy, školy a ŠZ pro děti a žáky se zdravotním postižením, speciální školy, ŠZ pro zájmové vzdělávání, základní umělecké školy, ŠZ výchovná, ubytovací a školního stravování, jazykové školy s právem státní jazykové zkoušky ad.

1.4.3 Právní úprava hospodaření územně zřízených PO

Jak již bylo podotknuto, PO se nemohou rozhodovat zcela svobodně a jsou při rozhodování a konání podřízeny vůli zřizovatele (nyní už bude uvažován pouze ÚSC), ačkoliv jim je zákonem MRP přiznána samostatná právní subjektivita. Pramení to ze skutečnosti, že ÚSC příspěvkovým organizacím svěřuje část svého majetku a finančních prostředků z rozpočtu, přičemž má i nadále povinnost o tento majetek pečovat a dbát o jeho rozvoj, účelně a hospodárně jej využívat, chránit ho před zničením, poškozením, zneužitím či odcizením. Z tohoto důvodu je územním samosprávným celkům přidělena vůči příspěvkovým

¹⁶ MŠMT. *Přímo řízené organizace : Seznam OPŘO s kontakty* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2012-1-27 [vid. 2012-2-2]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/ministerstvo/primo-rizene-organizace>.

¹⁷ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 6.

¹⁸ Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, § 179-181 odst. 3.

organizacím **kontrolní pravomoc**, kterou upravuje zákon MRP a zákon o finanční kontrole. Kontrola směřuje jednak do oblasti hospodaření, ale také do oblasti možných rizik ovlivňujících činnost PO, jako je dodržování právních předpisů, prevence provozních rizik, opatření k zabezpečení majetku a protipožární opatření.¹⁹

Příspěvkové organizace zaujímají vůči svému zřizovateli tzv. **rozpočtový vztah**. Hospodaření PO je tedy řízeno jejich rozpočtem, čímž se zásadně odlišují od ostatních právnických osob zřizovaných ÚSC, majících ke zřizovateli vztah smluvní. Podstata rozpočtového vztahu spočívá v poskytování finančních prostředků z rozpočtu zřizovatele na základě jeho rozhodnutí o výši příspěvku. Za činnost PO a hospodaření s prostředky a majetkem ÚSC je odpovědný **statutární orgán** PO (ředitel).²⁰

Zřizovací listina

Prvním důležitým bodem je schválení zřizovací listiny PO zastupitelstvem obce/kraje v podobě eliminující vznik škod na majetku. Zřizovací listina představuje dokument, který osvědčuje právoplatnost vzniku a existence PO, vymezuje její pravomoci, povinnosti a dává organizaci zmocnění k vykonávání činností zřizovatelem přikázaných či povolených. K nejzákladnějším náležitostem zřizovací listiny patří:²¹

- Identifikace zřizovatele, identifikace PO, tj. její název, sídlo a identifikační číslo, statutární orgán a doba zřízení (na dobu určitou i neurčitou).²²
- **Vymezení rozsahu svěřeného majetku a majetkových práv a povinností.** Záleží na zřizovateli, jaká pravidla a jak podrobně je pro jednotlivé PO stanoví. Předepisují se např. pravidla pro efektivní a účelné využití majetku, údržbu, opravy, evidenci, inventarizaci, likvidaci, rekonstrukci apod.
- Vymezení hlavního účelu zřízení PO a předmětu činnosti. Účel zřízení musí odpovídat rámci samostatné působnosti ÚSC. V praxi se často odkazuje na jiný

¹⁹ MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKŮPKOVÁ, viz odkaz č. 2, s. 4-14.

²⁰ Tamtéž, s. 26-27, 41-42.

²¹ Tamtéž, s. 17-37.

²² PO vzniká dnem uvedeným ve zřizovací listině a nikoliv dnem zápisu do obchodního rejstříku. Znění zřizovací listiny je zveřejňováno v Ústředním věstníku České republiky. Pokud mají PO stejného zřizovatele, je možné je slučovat.

zákon, např. v případě škol je hlavním účelem zřízení zajištění činností v oblasti školství dle školského zákona, předmět činnosti je podrobněji rozvádí.

- Vymezení okruhů doplňkové činnosti. Jejich povolení zřizovatelem vyplývá z důvodu lepšího využití hospodářských možností a kvalifikovanosti zaměstnanců PO. Tyto činnosti nicméně nesmí narušovat plnění hlavního účelu organizace.

Finanční prostředky

Mezi prostředky, se kterými PO dle zákona MRP hospodaří, patří: peněžní prostředky nabyté vlastní činností, prostředky přijaté z rozpočtu zřizovatele, prostředky fondů PO, peněžité dary, prostředky poskytnuté z Národního fondu a ze zahraničí, dotace na pokrytí provozních výdajů, které mají být kryty z rozpočtu Evropské unie, dotace na úhradu provozních nákladů dle mezinárodních smluv (blíže viz 2. kapitola).²³

Obecná práva a povinnosti PO k majetku dle zákona MRP

Maderová Voltnerová a Tégl²⁴ rozlišují majetek, s nímž PO hospodaří, na 2 typy:

- **Majetek svěřený** příspěvkové organizaci zřizovatelem, jenž je vymezen ve zřizovací listině (jeho hodnota se v průběhu hospodaření PO mění vlivem technického zhodnocení, vyřazení majetku, uplatnění účetních odpisů).
- **Majetek nabývaný** příspěvkovou organizací pro svého zřizovatele či pro sebe v rámci zákonných podmínek. Dle zákona MRP může PO nabýt majetek do svého vlastnictví bezúplatným převodem od zřizovatele, darem a děděním²⁵ či jiným způsobem (např. nabytím zásob či majetku, který byl vytvořen vlastní činností PO).

Ačkoliv tedy zákon MRP připouští možnost výkladu, že územně zřízená PO může **nabývat majetek do svého vlastnictví**, je tato možnost spíše teoretická. Hlavní komplikaci přináší omezení, že PO může majetek nabýt jen pro zajištění činností, pro něž

²³ MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKŮPKOVÁ, viz odkaz č. 2, s. 8.

²⁴ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 32-25.

²⁵ V obou případech za podmínky předchozího písemného souhlasu zřizovatele. Souhlas se vztahuje na jeden právní úkon. Výjimkou je souhlas s přijetím finančních darů účelově neurčených, který může být poskytnut pro více právních úkonů.

byla zřízena, nikoliv činností doplňkových. Druhým úskalím je podmínka předchozího písemného souhlasu zřizovatele. Důvodem stanovení této podmínky je hrozba zatížení rozpočtu PO a posléze zřizovatele, vyplývající z přenosu nákladů na údržbu, provoz a rekonstrukci na nového vlastníka.²⁶ V případě bezúplatného převodu majetku zřizovatele na PO navíc existuje omezující podmínka v podobě přednostní bezúplatné nabídky tohoto majetku zpět zřizovateli, stane-li se již pro PO trvale nepotřebným. Pokud ho zřizovatel odmítne, může s ním PO naložit jinak, ve většině případů jsou ale zřizovatelem stanoveny určité podmínky (např. o prodejní ceně).²⁷

Otázku vlastnictví lze tedy shrnout tak, že pořídí-li či nabude-li PO během svého fungování majetek, je zpravidla pouze **zmocněna k hospodaření** s ním, skutečným vlastníkem se obvykle stává zřizovatel. Ten má oprávnění vymezit určité případy (např. pořízení dopravních prostředků), za jakých je k nabytí majetku do jeho vlastnictví potřebný jeho předchozí souhlas. V ostatních případech není PO při uzavírání smluv o převodech vlastnického práva omezena. Organizace o majetku účtuje (je účetní jednotkou) a provádí účetní **odpisy** dle odpisového plánu schváleného zřizovatelem.²⁸

V některých případech zřizovatel nesvěřuje svůj majetek do správy příspěvkové organizaci. Toto rozhodnutí může učinit z ekonomických důvodů, např. je-li pokrytí účetních odpisů příspěvkem zřizovatele vnímáno jako ekonomický problém narušující záměry ÚSC. Tato situace je řešena umožněním příspěvkové organizaci bezúplatně užívat **nebytové prostory zřizovatele**, které nadále zůstávají v majetkové a účetní evidenci ÚSC a které nejsou obcí/krajem odepisovány. Podmínkou je uvedení této skutečnosti ve zřizovací listině včetně přesné identifikace nebytových prostor.²⁹

²⁶ MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKÚPKOVÁ, viz odkaz č. 2, s. 7.

²⁷ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 42-44.

²⁸ Tamtéž, s. 32.

²⁹ MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKÚPKOVÁ, viz odkaz č. 2, s. 32-33.

Zákon MRP dále vymezuje, k jakým úkonům týkajících se majetku **PO ne/mají oprávnění a případně za jakých podmínek**.³⁰

- Úkony, které může PO provádět pouze po předchozím písemném souhlasu zřizovatele. Řadí se k nim uzavírání smluv o půjčce a o úvěru (s výjimkou půjček zaměstnancům z fondu kulturních a sociálních potřeb, pro něž tento souhlas nutný není), prodej majetku, přijímání cenných papírů protihodnotou za své pohledávky a nákup na splátky. Absence předchozího písemného souhlasu by vedla k neplatnosti právního úkonu a za vzniklou škodu by odpovídala PO.
- Úkony, ke kterým PO za žádných okolností oprávnění nemají. Nesmí např. nakupovat cenné papíry, mít majetkovou účast³¹ v jiných organizacích založených za účelem podnikání, zajišťovat závazky, vystavovat a přijímat směnky či být směnečným ručitelem, poskytovat dary³² a zřizovat jinou právnickou osobu.
- Příspěvkovým organizacím dále není možné svěřit ta majetková práva, jež je ze zákona povinen vykonávat orgán zřizovatele, není-li v zákoně stanoveno jinak. Příkladem je právo rozhodovat o nájemních smlouvách a smlouvách o výpůjčce, které je vyhrazeno radě ÚSC.

Poslední bod, týkající se práva rozhodovat o **nájemních smlouvách** a smlouvách o výpůjčce, je poněkud komplikovaný z důvodu jeho rozdílné úpravy zákonem o obcích a zákonem o krajích. Zatímco rada kraje nemůže přenést tuto pravomoc na krajem zřízenou PO, radě obce to je v případě obecních PO umožněno zcela nebo zčásti. Pokud PO obce tuto pravomoc od rady obdrží, musí být uvedena ve zřizovací listině. Dále je nutné mít k dispozici rozhodnutí rady o přenosu této pravomoci na PO. Pronájem majetku je často využíván jako doplňková činnost zvyšující vlastní příjmy PO.³³

³⁰ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 87-94.

³¹ Před novelou zákona k 1. 4. 2009 PO mohly mít majetkovou účast v jiných právnických osobách.

³² Výjimkou jsou dary zaměstnancům a jiným osobám z fondu kulturních a sociálních potřeb či případ, kdy PO shledala určitý majetek (obdržený do jejího vlastnictví bezúplatným převodem od zřizovatele) nepotřebným, zřizovatel ho zpět nechtěl a povolil jeho darování jinému subjektu.

³³ MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKŮPKOVÁ, viz odkaz č. 2, s. 10-11.

1.4.4 Finanční analýza PO

Kraftová³⁴ poukazuje na význam efektivního hospodaření tzv. municipálních firem (mezi něž řadí PO), neboli subjektů produkujících veřejné produkty za účelem zabezpečení potřeb občanů bez ziskového motivu, zřizovaných na úrovni ÚSC a hospodařících s prostředky veřejných rozpočtů. Vzhledem k tomu, že jsou tyto zdroje omezené a jedná se o prostředky „nás všech“, je na místě, aby vedoucí pracovníci i zřizovatelé těchto municipálních firem věnovali pozornost slabým místům v hospodaření a snažili se je odhalit, a to např. prostřednictvím finanční analýzy.

Finanční analýzou se rozumí metoda hodnocení a rozboru finančního hospodaření subjektu, v rámci které se zpracovávají data zachycená zpravidla v peněžních jednotkách. Tato data se třídí, agregují, kvantifikují se vztahy mezi nimi a posuzuje se jejich vývoj. Představuje tedy způsob, jak shrnout velká množství finančních údajů, a poskytuje tak informace o celkovém hospodaření a finančním zdraví subjektu.³⁵

V případě aplikace finanční analýzy u municipálních firem je nutné provést její modifikaci, a to z důvodu specifik těchto organizací:³⁶

- předpokládá se u nich absence zisku s výjimkou doplňkové činnosti, jejímž cílem je zhodnocení prostředků (na rozdíl od činnosti hlavní, usilující o vyrovnanost nákladů a výnosů),
- způsob jejich financování (převážně z veřejných zdrojů), závazná reglementace (předpisy určující, které kroky ne/jsou dovoleny při řízení financování municipální firmy) a odlišnost účetních dat.

V rámci modifikace finanční analýzy PO se proto doporučuje přísněji vyhodnocovat rentabilitu činností doplňkových, u hlavní činnosti se zaměřit spíše na zjištění míry její ztrátovosti. Dále je vhodné doplnit poměrové ukazatele o ukazatele finanční autarkie,

³⁴ KRAFTOVÁ, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002, s. 14-22. ISBN 80-7179-778-2.

³⁵ BREALEY, R. A. a S. C. MYERS. *Principles of corporate finance*. 5th ed. New York: McGraw-Hill, 1996, s. 713-714. ISBN 0-07-114053-0.

³⁶ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 52-53.

hodnotící soběstačnost municipální firmy. Kraftová³⁷ tak podává návrh strukturovaného **souboru ukazatelů** finanční analýzy municipální firmy, tvořeného ukazateli autarkie, rentability, likvidity, aktivity, financování a investičního rozvoje/útlumu:

- **Ukazatele autarkie** odráží soběstačnost organizace. Jsou hodnoceny buď na bázi výnosově nákladové (obsahující účetní princip akruálnosti, věcné shody nákladů a výnosů apod.) nebo příjmově výdajové (vázané na tok peněžních prostředků). Patří mezi ně autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů, autarkie hlavní i doplňkové činnosti a míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech.
- **Ukazatele rentability** hodnotí efektivnost činností firmy. Vzhledem k rozdílné povaze činnosti hlavní a doplňkové je příspěvkovým organizacím doporučován např. ukazatel rentability nákladů doplňkové činnosti, ukazatel míry pokrytí ztráty z hlavní činnosti ziskem z doplňkové činnosti, haléřový ukazatel nákladovosti výnosů doplňkové činnosti, variátor celkových nákladů ad.
- **Ukazatele likvidity** popisují krátkodobou finanční rovnováhu firmy. U municipálních firem jsou využitelné ukazatele okamžité likvidity, pohotové likvidity a pracovní kapitál pro určení disponibilních operačních prostředků.
- **Ukazatele aktivity** odráží schopnost využívat vložené prostředky, tj. ukazují vázanost kapitálu v aktivech firmy. Zjišťovány jsou např. úrovně obratu kapitálu, doba obratu pohledávek a rychlost obratu zásob.
- **Ukazatele financování** tradičně hodnotí stabilitu firmy a její zadluženost. U municipálních firem mají jinou pozici, neboť u nich obvykle převažují vlastní zdroje (alokované veřejné prostředky) nad dluhy. Lze mezi ně zařadit míru finanční nezávislosti, míru oddlužování a míru věřitelského rizika.
- **Ukazatele investičního rozvoje/útlumu** posuzují, v jaké kvalitě a kvantitě se nachází majetek municipální firmy, pomocí něž je realizována tvorba veřejných statků. Patří sem koeficient opotřebení dlouhodobého majetku a míra investičního rozvoje.

³⁷ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 100-140.

2. Financování škol a ŠZ zřizovaných územními samosprávnými celky

Tato kapitola si klade za cíl vymezit základní zdroje financování škol a ŠZ (PO zřízených ÚSC) tvořící příjmovou stranu rozpočtu, specifikovat možné použití těchto prostředků a nastínit problematiku financování krajského a obecního školství.

2.1 Právní předpisy

Základními právními předpisy, definujícími postupy financování školství a kompetence institucí a orgánů podílejících se na tomto financování, jsou:³⁸

- školský zákon, který určuje základní způsoby financování škol a ŠZ, stanovuje kompetence a povinnosti MŠMT, krajských úřadů a zřizovatelů škol a ŠZ při financování a tvorbě rozpočtu,
- příslušné vyhlášky a směrnice MŠMT,
- zákon MRP, dle kterého může PO získat veřejné prostředky pouze prostřednictvím rozpočtu zřizovatele (nestanoví-li zvláštní zákon jinak), který dále zprostředkovává vztah PO ke státnímu rozpočtu a v případě PO zřízené obcí také k rozpočtu kraje.

2.2 Skladba rozpočtu školy a ŠZ

Příjmová strana rozpočtu školy a ŠZ je tvořena prostředky na přímé vzdělávací výdaje, dalšími prostředky státního rozpočtu, příspěvkem od zřizovatele, prostředky získanými vlastní činností (úplatou za školské služby, doplňkovou činností, ...), peněžními fondy PO, jinými zdroji (dary, granty, dotacemi od Evropské unie apod.)³⁹

³⁸ SVOBODA, I. a M. MARINČÁK, viz odkaz č. 14, s. 9-10.

³⁹ Tamtéž, s. 14.

2.2.1 Finanční prostředky na přímé vzdělávací výdaje škol a ŠZ

Ze **státního rozpočtu** (dále jen SR) jsou pro obecní a krajské školy a ŠZ vyhrazeny finanční prostředky na krytí přímých vzdělávacích neinvestičních výdajů (dále jen NIV). Výše příspěvku se odvíjí od počtu dětí ve škole/ŠZ, uvedeného ve školní matrice. Z prostředků na NIV lze hradit platy a náhrady platů, odměny za pracovní pohotovost, odstupné, další vzdělávání pedagogických pracovníků, přiděl do fondu kulturních a sociálních potřeb (dále jen FKSP), učební pomůcky a školní potřeby (jsou-li poskytovány žákům bezplatně), pojistné na všeobecné zdravotní pojištění, sociální zabezpečení a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti ad.⁴⁰

Republikové normativy

Prostředky na NIV jsou poskytovány formou dotace krajským úřadům. K rozpisu NIV na jednotlivé kraje slouží republikové normativy (dále jen RN), které každoročně stanovuje MŠMT ve členění na 5 věkových kategorií.⁴¹ Normativy vyčíslují objem přímých výdajů připadajících na vzdělávání a školské služby⁴² na 1 žáka určité kategorie za kalendářní rok. Rozlišují se zde 2 složky výdajů: mzdové prostředky (dále jen MP) s odvody a ostatní neinvestiční výdaje (dále jen ONIV). Prostřednictvím RN je dále vyjádřen limitní počet zaměstnanců na 1000 jednotek výkonu (žáků, dětí).⁴³

Způsob konstrukce RN se počínaje rokem 2011 změnil, do roku 2010 se úprava RN prováděla pomocí indexování RN předchozího roku. Od roku 2011 MŠMT zvolilo postup, který odráží skutečně vyplacené objemy MP (ve členění na pedagogické a nepedagogické pracovníky) v předcházejícím školním roce v jednotlivých druzích škol a ŠZ.⁴⁴ Postup tvorby RN, normativního rozpisu rozpočtu regionálního školství ÚSC a konkrétní hodnoty RN pro rok 2012 obsahuje příloha A.

⁴⁰ SVOBODA, I. a M. MARINČÁK, viz odkaz č. 14, s. 15.

⁴¹ Děti/žáci se nicméně do věkových kategorií neřadí dle věku, ale dle příslušného stupně vzdělávání.

⁴² V oblasti předškolního, základního, středního a vyššího odborného vzdělávání; zahrnují se sem i výdaje na stravování, ubytování, volnočasové aktivity a poradenské služby.

⁴³ SVOBODA, I. a M. MARINČÁK, viz odkaz č. 14, s. 15-16.

⁴⁴ MŠMT. *Principy normativního rozpisu rozpočtu a normativní rozpis rozpočtu přímých výdajů RgŠ územních samosprávných celků na rok 2012 v úrovni MŠMT – KÚ* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, č.j. 39 240/2011-26, 2011, s. 1 [vid. 2012-1-18]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/19777>.

Tab. 1 zachycuje objemy NIV, které náleží jednotlivým krajům v roce 2012 na základě jejich výkonů v jednotlivých věkových kategoriích a výše příslušných RN. Aby však byl **normativní rozpis rozpočtu** regionálního školství ÚSC úplný, bývají prostředky NIV dále rozepisovány do struktury závazných a orientačních ukazatelů.⁴⁵

- závazné ukazatele: MP ve členění na pedagogické a nepedagogické pracovníky, ostatní osobní náklady (dále jen OON) ve členění na pedagogické a nepedagogické pracovníky, počet zaměstnanců,
- orientační⁴⁶ ukazatele: odvody na pojistné, odvody na FKSP, ONIV.

Tab. 1 – Rozdělení prostředků na NIV mezi jednotlivé kraje v roce 2012

<i>Kraj</i>	<i>NIV v tis. Kč</i>	<i>Kraj</i>	<i>NIV v tis. Kč</i>
<i>Hlavní město Praha</i>	8 008 532	<i>Královéhradecký</i>	4 333 216
<i>Středočeský</i>	8 765 000	<i>Pardubický</i>	4 038 574
<i>Jihočeský</i>	5 012 099	<i>Vysočina</i>	3 970 664
<i>Plzeňský</i>	4 205 469	<i>Jihomoravský</i>	8 514 286
<i>Karlovarský</i>	2 268 555	<i>Olomoucký</i>	4 912 032
<i>Ústecký</i>	6 537 389	<i>Zlínský</i>	4 505 683
<i>Liberecký</i>	3 324 977	<i>Moravskoslezský</i>	9 237 788
Celkem		77 634 264	

Zdroj: vlastní zpracování dle MŠMT, Principy normativního rozpisu rozpočtu a normativní rozpis rozpočtu přímých výdajů RgŠ územních samosprávných celků na rok 2012 v úrovni MŠMT-KÚ, příloha č. 1.

Krajské normativy

Základem pro výpočet objemu prostředků SR, který plyne konkrétní škole a ŠZ na přímé výdaje, je výše příslušného krajského normativu (dále jen KN). KN jsou stanovovány krajskými úřady jako výše přímých vzdělávacích výdajů na určitou jednotku výkonu za kalendářní rok (např. na 1 dítě v mateřské škole, 1 žáka na prvním stupni základní školy tvořené oběma stupni atd.).⁴⁷

⁴⁵ MŠMT, viz odkaz č. 44, s. 8-9.

⁴⁶ Úsporu vzniklou nedočerpaním některého z orientačních ukazatelů lze využít v rámci ostatních orientačních ukazatelů, závazný je pouze jejich součet.

⁴⁷ SVOBODA, I. a M. MARINČÁK, viz odkaz č. 14, s. 16-17.

Jádrem přípravy rozpisu přímých výdajů je vypracování krajské bilance obsahující předpokládané potřebné prostředky, které kraji vyplývají na základě RN od ministerstva (v již zmíněné struktuře ukazatelů). Krajský úřad dále vyčlení z těchto prostředků **rezervu** (min. 1 % z objemu přidělených prostředků, max. 2,5 %) pro řešení specifických problémů, které nelze promítnout do rozpočtu škol a ŠZ prostřednictvím KN. Rezerva musí být v souladu se směrnicí MŠMT v průběhu roku uvolňována.⁴⁸

Další krok přípravy spočívá ve stanovení výše jednotlivých KN, která je **tvořena základní částkou**⁴⁹ a případně příplatkem na speciální vzdělávací potřeby. Základní částka KN se pro školy a ŠZ s pedagogickými i nepedagogickými pracovníky určí podle vzorce (1), přičemž krajský úřad má možnost provést zvýšení takto vypočtených KN, pokud to je schopen zabezpečit z prostředků, které mu jsou prostřednictvím RN přiděleny.⁵⁰

$$\frac{1}{N_p} \times P_p \times 12 \times 1, Proc + \frac{1}{N_o} \times P_o \times 12 \times 1, Proc + ONIV \quad (1)$$

kde N_p ... průměrný počet jednotek výkonu na 1 pedagogického pracovníka,

N_o ... průměrný počet jednotek výkonu na 1 nepedagogického pracovníka,

P_p ... průměrná měsíční výše platu pedagogického pracovníka,

P_o ... průměrná měsíční výše platu nepedagogického pracovníka,

ONIV ... průměrná roční výše ostatních neinvestičních výdajů ze SR připadající na jednotku výkonu

Proc ... součet procent sazby pojistného na všeobecné zdravotní pojištění, sociální zabezpečení a příspěvku na státní politiku zaměstnanosti, jehož poplatníkem je zaměstnavatel + procentní výše stanoveného základního přídelu do FKSP.

Krajské úřady mají při stanovení KN zvažovat dlouhodobý záměr rozvoje vzdělávací soustavy v kraji, rámcové vzdělávací programy, naplněnost tříd v jednotlivých školách a ŠZ či rozsah přímé vyučovací a výchovné činnosti.⁵¹ Povinností krajských úřadů je o krajské metodice rozpisu přímých výdajů a o výsledcích rozpisu informovat MŠMT.

⁴⁸ Směrnice Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy č. 28 768/2005-45, čl. II. odst. 1-2.

⁴⁹ Ve vyhlášce č. 492/2005 Sb. jsou uvedeny způsoby úprav základní částky tzv. opravnými koeficienty.

⁵⁰ Vyhláška č. 492/Sb., o krajských normativech, ve znění pozdějších předpisů, § 2-6.

⁵¹ Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, § 161 odst. 2-4.

Rozepsané prostředky krajský úřad poskytne krajským školám a ŠZ a **přímo** i školám a ŠZ zřizovaným obcemi a svazky obcí – v tomto případě při rozpisu vychází z návrhů předložených obecními úřady obcí s rozšířenou působností.⁵²

2.2.2 Další prostředky SR určené školám a ŠZ

Ze SR dále mohou být poskytovány prostředky na **rozvojové programy** MŠMT, školy a ŠZ tyto prostředky obdrží prostřednictvím krajských úřadů. Kromě toho zákon o SR každoročně stanovuje v rámci kapitoly Všeobecné pokladní správy výši dotací ze SR, která je určena na **částečnou úhradu výdajů na provoz** škol a ŠZ územních samosprávných celků.⁵³ Výše tohoto příspěvku pro rok 2012 na 1 dítě navštěvující mateřskou, základní školu či víceleté gymnázium činí 1 401 Kč. Na základě tohoto propočtového ukazatele jsou příspěvky alokovány obcím, jež tyto typy škol a ŠZ zřizují.⁵⁴

2.2.3 Příspěvek od zřizovatele (obcí a krajů)

Zřizovatel je povinen zajistit úhradu výdajů jím zřízených škol a ŠZ, s výjimkou výdajů hrazených ze SR a z jiných zdrojů. Školám a ŠZ přiděluje dotace ze SR na částečnou úhradu výdajů na provoz (viz podkapitola 2.2.2). Také jim může přispět na další **neinvestiční výdaje**, které jinak bývají hrazeny ze SR, např. udělí-li škole výjimku z počtu žáků při poklesu jejich výkonů (a takto vzniklé saldo je nutné dofinancovat).⁵⁵ Kromě zmíněných neinvestičních dotací mohou školy a ŠZ od zřizovatele rovněž obdržet dotace **investiční**, z nichž lze pořizovat dlouhodobý hmotný či nehmotný majetek.⁵⁶

⁵² Směrnice Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy č. 28 768/2005-45, čl. III odst. 1, čl. VI odst. 2.

⁵³ Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), § 163 odst. 1-2.

⁵⁴ KOTRBA, R. *Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů: Finanční toky ve školství v roce 2012*. 1. vyd. Praha: Ministerstvo financí, č. j. 12/109 870/2011-124, 2011, roč. 12, č. 1, 5 s. [vid. 2011-11-22]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zpravy_MF_cislo_01_rocnik_2012\(1\).pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zpravy_MF_cislo_01_rocnik_2012(1).pdf).

⁵⁵ SVOBODA, I. a M. MARINČÁK, viz odkaz č. 14, s. 27-28.

⁵⁶ HYÁNEK, V., Z. PROUZOVÁ a S. ŠKARABELOVÁ. *Neziskové organizace ve veřejných službách*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2007, s. 164. ISBN 978-802-1044-234.

Příspěvek na provoz (na energie, služby, vybavení škol, odpisy aj.) slouží k dorovnání rozdílu mezi náklady spojenými s poskytováním příkazaných činností a příjmy z těchto činností. Jeho výše se zpravidla odvíjí od výkonů nebo jiných kritérií potřeb organizace, nicméně konkrétní postup určení této výše není předepsán. Zřizovatel při něm může vzít do úvahy i plánované výnosy z vlastní činnosti organizace či jiný zdroj financování. Výše příspěvku může být během roku zvýšena prostřednictvím rozpočtového opatření.⁵⁷

2.2.4 Prostředky získané vlastní činností školy a ŠZ

V rámci vlastní činnosti může PO získávat finanční prostředky v podobě úplaty za služby či formou výher ze soutěží, úroků z vkladů na bankovních účtech, náhrad od pojišťoven, přijatých náhrad škod ad. Dalším zdrojem financování může být zisk z doplňkové činnosti škol a ŠZ, jenž může být použit pouze ve prospěch jejich hlavní činnosti, nicméně zřizovatel má pravomoc udělit případnou výjimku.⁵⁸

V případě škol a ŠZ zřízených ÚSC lze požadovat od zákonných zástupců dětí **úplatu**.⁵⁹

- za vzdělávání ve vyšších odborných školách a za vzdělávání, které neposkytuje stupeň vzdělání (tzn. v mateřských školách),
- za školské služby.

Výši úplaty za vzdělávání stanovuje ředitel, ten rozhoduje také o jejím snížení či prominutí v případě dětí a žáků se sociálním znevýhodněním nebo zdravotním postižením. Ředitel se však musí pohybovat v mezích vytyčených prováděcími předpisy MŠMT (např. vyhláškou o předškolním vzdělávání), ve kterých ministerstvo předepisuje nejvyšší možnou úplatu a podmínky pro snížení nebo osvobození, splatnost apod.⁶⁰

⁵⁷ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 59-63.

⁵⁸ Tamtéž, s. 61.

⁵⁹ Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů, § 123 odst. 1-4.

⁶⁰ Tamtéž, § 123 odst. 5.

2.2.5 Peněžní fondy PO (škol a ŠZ)

Tvorbu a čerpání peněžních fondů upravuje zákon MRP, zřizovatel však může uložit podmínky nad rámec tohoto zákona, neboť fondy jsou ve skutečnosti jeho majetkem. Zůstatky fondů se převádějí do následujícího roku. Mezi peněžní fondy PO patří:⁶¹

- **Rezervní fond**, jehož zdrojem je zlepšený hospodářský výsledek a peněžní dary. Organizace může fond použít k dalšímu rozvoji své činnosti, k úhradě ztrát minulých let a sankcí plynoucích z porušení rozpočtové kázně.
- **Fond odměn**, jehož zdrojem je rovněž část zlepšeného hospodářského výsledku. Prostředky fondu jsou přednostně určeny na úhradu případných překročení prostředků na platy a na vyplacení odměn zaměstnancům.
- **Fond kulturních a sociálních potřeb**, z něž je možné přispět zaměstnancům (popřípadě rodinným příslušníkům a osobám dle zákona MRP) na dovolenou a rekreaci, na vstupenky na kulturní a sportovní akce aj. Základní přiděl do fondu činí 1 % z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy/mzdy, náhrady a odměny.
- **Investiční fond**, jehož zdrojem jsou např. odpisy dlouhodobého majetku, investiční dotace, dary, výnosy z prodeje majetku. Fond slouží k profinancování investičních výdajů, k úhradě investičních úvěrů/půjček a k posílení zdrojů financujících údržby a opravy majetku.

2.2.6 Jiné zdroje

K jiným zdrojům PO škol a ŠZ se řadí:⁶²

- peněžité dary od fyzických a právnických osob,
- dotace na pokrytí provozních výdajů, které mají být kryty z rozpočtu EU, včetně stanoveného podílu SR na financování těchto výdajů,

⁶¹ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 69-85.

⁶² Tamtéž, s. 59.

- dotace na úhradu provozních nákladů dle mezinárodních smluv, na jejichž základě jsou České republice svěřeny prostředky z finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru, Norska a programu švýcarsko-české spolupráce.

Prostřednictvím **Finančního mechanismu Evropského hospodářského prostoru a Norska** mohou organizace obdržet granty na investiční a rozvojové programy. Jednou z jeho prioritních oblastí, do které spadá vzdělávání, je rozvoj lidských zdrojů. V rámci předchozího pětiletého programu, probíhajícího v letech 2004-9, byl z oblasti školství schválen např. projekt „Modernizace škol zřízených Středočeským krajem“.⁶³

Česká republika také využívá možnosti čerpání finančních prostředků ze strukturálních fondů Evropské unie, zejména z **Evropského sociálního fondu**. Tyto prostředky jsou čerpány prostřednictvím operačních programů (dále jen OP), např. OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost (zaměřeného na oblast rozvoje lidských zdrojů a podporu celoživotního vzdělávání) a OP Výzkum a vývoj pro inovace.⁶⁴

2.3 Jiné finanční vztahy mezi školou/ŠZ a zřizovatelem

Zřizovatel má možnost poskytnout PO **návratnou finanční výpomoc** v případě, že organizace dočasně nedisponuje dostatkem prostředků nutných k pokrytí jejich potřeb.⁶⁵

V určitých případech může být organizaci nařízen **odvod do rozpočtu zřizovatele**, např. přesahují-li plánované výnosy plánované náklady, jsou-li investiční zdroje větší než jejich potřeba užití či byla-li porušena rozpočtová kázeň. Odvod ale může zřizovatel na základě žádosti PO prominout či zmírnit. Porušení **rozpočtové kázně** se PO dopustí při.⁶⁶

- použití prostředků z rozpočtu zřizovatele v rozporu se stanoveným účelem nebo při využití prostředků fondů na jiné účely než stanovuje zákon/jiný právní předpis,

⁶³ MF ČR. *Finanční mechanismy EHP/Norska 2004-2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009, s. 15 [vid. 2012-2-28]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/EEA_GRANTS_0609.pdf.

⁶⁴ MŠMT. *Strukturální fondy: OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost období 2007-2013* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2006 [vid. 2012-2-16]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/op-vpk-obdobi-2007-2013>.

⁶⁵ MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL, viz odkaz č. 1, s. 87.

⁶⁶ Tamtéž, s. 64-67.

- využití provozních prostředků k účelu, který měl být financován z fondů (např. opravy lze hradit z investičního fondu, ale investice z provozních prostředků nelze),
- přidělu většího objemu prostředků do fondu než povoluje zákon/zřizovatel,
- překročení přípustného objemu prostředků na platy (není-li to do konce roku vykryto prostředky z fondu odměn).

2.4 Shrnutí problematiky financování školství

Na vzdělávání lze pohlížet jako na formu lidského kapitálu, do nějž jsou investovány zdroje za účelem zvýšení budoucího užitku. Protože se u vzdělanějších jedinců předpokládá větší uplatnitelnost v zaměstnání a produktivita, je tento statek spojován s **kladnými externalitami** pro zaměstnavatele a celou ekonomiku a jeho produkce je tudíž vládou podporována. Ve vzdělávání je spatřován předpoklad pro další hospodářský rozvoj, snadnější adaptabilitu na měnícím se trhu práce a zvládání nových technologií v národním hospodářství. Dalším důvodem **veřejné podpory vzdělávání** je otázka rovných příležitostí. Ač může být vzdělávání zabezpečováno i soukromým sektorem, plynou obavy z toho, aby se možnosti dětí neodvíjely pouze od majetnosti rodičů.⁶⁷ Neméně důležitý argument je hrozba zániku některých méně poptávaných oborů (např. uměleckých), které by nebyly v případě volného působení tržních mechanismů konkurenceschopné.⁶⁸

Vzdělávání a školské služby reprezentují **smíšené veřejné statky**, neboť mezní náklady na vzdělávání dalšího dítěte nejsou nulové a je zde narušena nerivalita spotřeby, také je v jistých případech možné vyloučení jednotlivce ze spotřeby. U těchto statků však hrozí s vyšší mírou spotřeby efekt přetížení, jenž může mít za následek snížení kvality. Právě efekt přetížení je jedním z argumentů, který stojí proti veřejnému zabezpečování těchto statků. Dalšími jsou: riziko vzniku jejich nadspotřeby a morální hazard spotřebitelů.⁶⁹

⁶⁷ STIGLITZ, J. *Economics of the Public Sector*. 1. vyd. přel. Ondřej Schneider a Tomáš Jelínek. Praha: Grada Publishing, 1997, s. 438-444. ISBN 80-7169-454-1.

⁶⁸ HYÁNEK, V., Z. PROUZOVÁ a S. ŠKARABELOVÁ, viz odkaz č. 56, s. 167-8.

⁶⁹ OCHRANA, F., J. PAVEL a L. VÍTEK. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, s. 112. ISBN 978-80-247-3228-2.

Mezi sporné otázky v oblasti financování vzdělávání patří: jakou roli by měla zaujmout při poskytování a financování vzdělávání vláda a jakou municipality, kolik prostředků na školství vynaložit a jak je alokovat (např. mezi veřejné/soukromé školy) či jakým způsobem stanovit poplatky, školné.⁷⁰

2.4.1 Poskytování a financování školství v České republice

České školství zaznamenalo v průběhu uplynulých let přeměnu centralizovaného a direktivního systému řízení v systém více decentralizovaný. Docházelo ke značným přesunům některých pravomocí a odpovědností směrem k nižším úrovním řízení (obcím, krajům). Tato **decentralizace**, kterou přinesla reforma veřejné správy, měla do školství vnést větší efektivitu a kvalitu, poskytnout školám značnou autonomii, propojit a vyvážit jednotlivé úrovně řízení tak, aby to podnítilo iniciativu všech zúčastněných stran. Vzdělávací politika tak již není realizována pouze na úrovni státu (ačkoliv stát má stále klíčové postavení); odpovědnost jednotlivých úrovní je upravena školským zákonem.⁷¹

V rámci financování vzdělávacího systému je však centralistický princip do jisté míry nezbytný, důvodem je tlumení nerovností v ekonomické síle jednotlivých ÚSC. Hlavní úlohu ve financování tak zastává MŠMT, v jehož kompetenci je stanovování základních principů financování škol a ŠZ, předkládání návrhu rozpočtu, přidělování prostředků jím zřízeným školám a ŠZ, přidělování prostředků školám a ŠZ jiných zřizovatelů prostřednictvím krajů a kontrola využití přidělených prostředků.⁷²

Celkový objem finančních prostředků ze SR, kterým se školství po daný rok financuje, zahrnuje nejen prostředky vyčleněné pro kapitolu MŠMT, ale část plyne také z kapitoly Všeobecné pokladní správy, Ministerstva dopravy, Ministerstva vnitra (např. na zajištění speciální kvalifikace příslušníků Policie ČR) aj.⁷³ Skutečnost, že vzdělávání představuje v České republice jednu z nejvýznamnějších položek veřejných výdajů, dokládá tab. 2, zachycující výdaje na **kapitolu 333 MSMT** v absolutních částkách a dále procentuálně

⁷⁰ STIGLITZ, J., viz odkaz č. 67, s. 433.

⁷¹ HYÁNEK, V., Z. PROUZOVÁ a S. ŠKARABELOVÁ, viz odkaz č. 56, s. 157.

⁷² Tamtéž, s. 157-158.

⁷³ Tamtéž, s. 159.

vzhledem k celkovým výdajům SR. Pro dokreslení celé podoby kapitoly 333 je tabulka doplněna i o příjmovou stranu rozpočtu, skládající se z příjmů daňových, příjmů z rozpočtu Evropské unie a z prostředků finančních mechanismů, ostatních nedaňových a kapitálových příjmů a přijatých transferů.⁷⁴

Tab. 2 – Závazné objemy rozpočtu kapitoly MŠMT v letech 2010-2012

Rok	Výdaje kapitoly 333		Příjmy kapitoly 333	
	<i>Absolutní částka v tis. Kč</i>	<i>% z celkových výdajů schváleného SR</i>	<i>Absolutní částka v tis. Kč</i>	<i>% z celkových příjmů schváleného SR</i>
2010	125 207 635	10,6	2 029 023	0,2
2011	127 086 415	10,8	6 153 421	0,6
2012	137 851 240	11,6	15 149 282	1,4

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010-2012.

Objem prostředků plynoucích do školství z **kapitoly 398 Všeobecné pokladní správy** zachycuje tab. 3. Jedná se o účelové dotace na běžné výdaje a příspěvky na školství, stanovované v rámci bloku „finanční vztah SR k rozpočtu obcí a hlavního města Prahy“. Tyto dotace představují cca 0,1 % z veškerých výdajů SR.

Tab. 3 – Příspěvky na školství obcím a hlavnímu městu Praze v letech 2010-2012

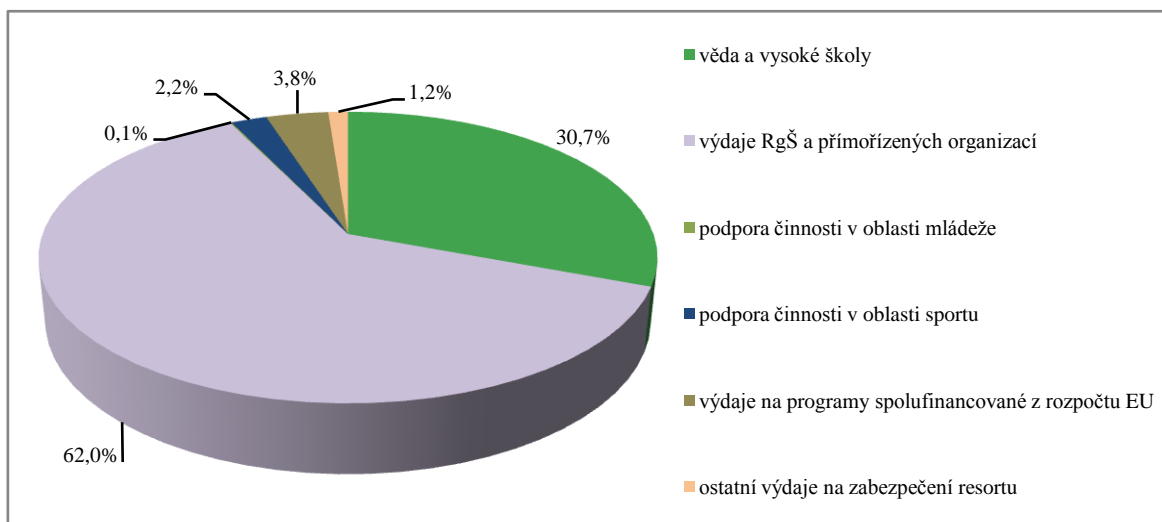
Rok	Příspěvky na školství obcím a hlavnímu městu, definované v rámci kapitoly 398 v tis. Kč
2010	1 498 685
2011	1 488 761
2012	1 504 727

Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona o státním rozpočtu České republiky na rok 2010-2012.

Nyní zpět ke kapitole 333: rozpočet této kapitoly je zpracován do **výdajových bloků**, což má vést k vyšší transparentnosti výdajů SR a odpovědnosti za čerpání prostředků.⁷⁵ Procentuální rozdělení prostředků MŠMT do jednotlivých výdajových úseků uvádí obr. 2. Jak z obr. 2 mj. vyplývá, nejvíce prostředků směřuje právě do úseku **regionálního školství** (dále jen RgŠ), a to přibližně 62 % z celkového objemu.

⁷⁴ Zákon č. 455/2011 Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2012, s. 5951-5952.

⁷⁵ OCHRANA, F., J. PAVEL a L. VÍTEK, viz odkaz č. 69, s. 118.



Zdroj: vlastní zpracování dle Zákona č. 455/Sb., o státním rozpočtu České republiky na rok 2012.

Obr. 2 – Procentuální rozdělení prostředků MŠMT do výdajových bloků

2.4.2 Shrnutí stávajícího systému financování RgŠ

V rámci RgŠ⁷⁶ jsou financovány přímé vzdělávací výdaje škol a SZ zřízených ÚSC, poskytovány neinvestiční dotace soukromému a církevnímu školství a plně je zajištěno financování přímo řízených (státních) organizací. Základní postup financování krajského a obecního školství je založen na kombinaci **výkonového (normativního)** a **programového**⁷⁷ financování. Financovány jsou tedy nejen činnosti institucí, ale i konkrétní veřejné projekty a veřejné výdajové programy.⁷⁸

Výhoda stávajícího systému financování je spatřována v jeho průhlednosti a flexibilitě. Předmětem kritiky je skutečnost, že tento systém dává krajským úřadům rozsáhlé rozhodovací pravomoci při přerozdělování finančních prostředků ze SR. Z tohoto důvodu nejsou prostředky SR rozdělovány vždy dostatečně efektivně a podpora vzdělávání často zaznamenává neúměrné mezikrajové rozdíly. Stávajícímu systému je dále vytýkán důraz na kvantitu místo kvality, neboť příliš nepracuje s ukazateli kvality školy a nezaměřuje se

⁷⁶ Ač většina prostředků RgŠ plyne ze SR, nezanedbatelné jsou i prostředky plynoucí z rozpočtu krajů a obcí.

⁷⁷ V roce 2012 je však programová část financování značně potlačena, proto je normativním způsobem financování rozepsán maximální objem zdrojů.

⁷⁸ MŠMT, viz odkaz č. 44, s. 1-2.

na její výstup. Jeho cílem je spíše zachování stávající sítě škol a SZ v krajích bez přihlídnutí k jejich naplněnosti, což nepříspěvá k jejich optimalizaci.⁷⁹

2.4.3 Reforma financování RgŠ

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy plánuje v dohledné době (pravděpodobně k 1. 9. 2013) změnit systém financování RgŠ. Reforma by měla splnit následující cíle:⁸⁰

- vést k ekonomickému zefektivnění (tj. odstranit rozdílné ekonomické podpory jednotlivých krajských úřadů vůči určitým školám, zvláště vůči málo naplněným školám a žákům se speciálními vzdělávacími potřebami), zajistit rovnost podpory vzdělávání v jednotlivých krajích a ve veřejných a soukromých školách,
- omezit roli krajů při přerozdělování prostředků v oblasti financování pedagogické práce, naopak posílit jejich roli v oblasti nepedagogické práce a v oblasti poskytování většiny školských služeb,
- zajistit školám rovné a transparentní ekonomické podmínky, snížit zátěž škol přílišnou byrokracií, zpřesnit finanční toky mezi MŠMT a zřizovateli škol,
- působit optimalizačně (tzn. tak, aby byly třídy a školy efektivněji naplněné), což by mělo přinést i kvalitativní výsledky v oblasti vzdělávání.

Ministerstvo za tímto účelem zavede systém celorepublikových **oborových normativů** pro školy a obory vzdělání pro **optimální jednotku výkonu** (tj. žáka v reálně naplněné třídě/škole)⁸¹. Oborový normativ by měl zajistit všem školám se stejnými podmínkami vzdělávání stejný objem finančních prostředků na mzdy, učebnice, pomůcky (a jiné výdaje hrazené ze SR). Od striktního normativního systému financování má být upuštěno, výkonové financování na žáka bude v nových oborových normativních doplněno o další parametry, např. o odchylky organizace od organizace optimální. V případech, kde nelze

⁷⁹ MŠMT. *Koncepční záměr reformy systému financování regionálního školství* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, č.j. 4 906/2011-26, 2011, s. 1 [vid. 2012-1-11]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/18871>.

⁸⁰ Tamtéž, s. 1-2, 7.

⁸¹ Na základě jasně definované optimální organizace škol a optimálního rozsahu vzdělávání.

jednoznačně stanovit optimální rozsah vzdělávání/ jednotku výkonu (např. u školských služeb a u nepedagogických pracovníků), má být systém oborových normativů doplněn o systém **normativně nákladového financování** tak, aby byla zajištěna shodná jednotková míra podpory pro obor vzdělání a typ školských služeb pro všechny zřizovatele.⁸²

Postup při poskytování prostředků SR soukromým školám a ŠZ a veřejným školám a ŠZ bude ve školském zákoně sjednocen⁸³. Dále budou přehodnoceny podmínky pro stanovení výše úplaty za vzdělávání neposkytující stupeň vzdělání a za školské služby. Příplatky na postižení u vzdělávání žáků se speciálními vzdělávacími potřebami by měly být nahrazeny jasně definovanou podporou v normativu. Jisté obory a okruhy škol, kterým by hrozil problém s finančním zabezpečením z důvodu jejich nízké naplněnosti (především školy v malých obcích, kde je nutné jejich zachování), by měly být ministerstvem při splnění definovaných podmínek podporovány (podmínkou bude např. jediný obor vzdělání v kraji). Ke snížení administrativní náročnosti by mělo přispět zrušení limitů mzdové regulace, jež budou nahrazeny zákonným vymezením minimálního procentního podílu MP z celkového přiděleného objemu prostředků pro RgŠ.⁸⁴

⁸² MŠMT, viz odkaz č. 79, s. 2-3.

⁸³ Zákon upravující financování soukromých škol bude zrušen.

⁸⁴ MŠMT, viz odkaz č. 79, s. 3.

3. Charakteristika Mateřské školy „Beruška“

V následujícím textu bude analyzována konkrétní škola působící v oblasti předškolního vzdělávání, a to Mateřská škola „Beruška“ (celým názvem Mateřská škola „Beruška“, Liberec, Na Pískovně 761/4, příspěvková organizace).

3.1 Základní údaje, hlavní a doplňková činnost

Zřizovatelem Mateřské školy (dále jen MŠ) je ÚSC **Statutární město Liberec**. Ačkoliv se zahájení činnosti této MŠ datuje již k 1. 9. 1975, jakožto PO byla zřízena na dobu neurčitou až k 1. 1. 2003 v souvislosti s přijetím zákona č. 284/2002 Sb., který stanovil povinnost přeměny územně zřízených škol a ŠZ bez právní subjektivity na právní formu PO. Do té doby MŠ působila jako organizační složka. Nabytím právní subjektivity se z MŠ stala samostatná účetní jednotka, škola získala větší samostatnost při rozhodování o finančních a rozpočtových záležitostech a pracovněprávních vztazích.⁸⁵

Typově MŠ Beruška spadá pod MŠ s celodenním 10h provozem. Areál MŠ tvoří 4 přízemní budovy: budova A je určena k provozním účelům, v budovách B a D jsou třídy s dětmi a v budově C školní kuchyně. Kapacita MŠ je v Rejstříku škol a ŠZ stanovena na 135 dětí, rozdělených do 5 tříd. Škola aktuálně zaměstnává 10 pedagogických pracovníků (včetně ředitelky) a 7 nepedagogických (provozních) pracovníků.⁸⁶

Dle zřizovací listiny je hlavním účelem zřízení této PO **poskytování vzdělávání a výchovy dětí** dle školského zákona. PO zahrnuje kromě MŠ také školní jídelnu.⁸⁷ Odpovídající **předmět činnosti** je specifikován odkazem na § 33 a § 119 školského zákona.

- *„Předškolní vzdělávání podporuje rozvoj osobnosti dítěte předškolního věku, podílí se na jeho zdravém citovém, rozumovém a tělesném rozvoji a na osvojení*

⁸⁵ Mateřská škola Beruška. Výroční zpráva Mateřské školy Beruška, příspěvkové organizace: školní rok 2010/2011. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2011, s. 1-2.

⁸⁶ Tamtéž, s. 3-9.

⁸⁷ Statutární město Liberec. Zřizovací listina příspěvkové organizace Mateřské školy „Beruška“. Liberec: Statutární město Liberec, 2009, s. 2.

základních pravidel chování, základních životních hodnot a mezilidských vztahů. Předškolní vzdělávání vytváří základní předpoklady pro pokračování ve vzdělávání...“⁸⁸

- „V zařízeních školního stravování se uskutečňuje školní stravování dětí, žáků a studentů v době jejich pobytu ve škole, ve školském zařízení podle § 117 odst. 1 písm. b) a c)..."⁸⁹

Zřizovatel povoluje škole vykonávat případně také **doplňkovou činnost** v podobě **pronájmu nebytových prostor, mimoškolní výchovy a vzdělávání, reklamní činnosti a prodeje výrobků vytvořených školou**.⁹⁰ Pokud se MŠ rozhodne pro výkon doplňkové činnosti, musí se případně řídit ustanovením živnostenského zákona (neboť celá řada doplňkových činností je režimu tohoto zákona podřízena).⁹¹ MŠ aktuálně disponuje živnostenským oprávněním k těmto oborům činnosti (spadajících pod předmět podnikání „Výroba, obchod a služby neuvedené v přílohách 1 až 3 živnostenského zákona“):⁹²

- zprostředkování obchodu a služeb,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- mimoškolní výchova a vzdělávání, pořádání kurzů, školení,
- provozování kulturních, kulturně-vzdělávacích a zábavních zařízení, pořádání zábav, výstav, veletrhů; provozování tělovýchovných a sportovních zařízení,
- poskytování služeb pro rodinu a domácnost.

⁸⁸ Zákon č. 561/ 2004 Sb. o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), § 33.

⁸⁹ Tamtéž, § 119.

⁹⁰ Pokud by škola chtěla uskutečňovat jinou doplňkovou činnost, musí k tomu obdržet souhlas zřizovatele, který provede rozšíření povolené doplňkové činnosti formou dodatku ke zřizovací listině.

⁹¹ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 87, s. 6-7.

⁹² Údaje z veřejné části Živnostenského rejstříku: subjekt Mateřská škola "Beruška". In: *Živnostenský rejstřík - Detailní údaje subjektu s historií* [online]. Liberec, 2007-07-03 [vid. 2011-12-05]. Dostupné z: <http://www.rzp.cz/cgi-bin/~subjekt&IDICO=a280689aa04a97126643&HISTORIE=1>.

3.2 Nabývání majetku a majetková práva

Statutární město Liberec škole svěřilo k hospodaření majetek, který je vymezen v příloze zřizovací listiny a který měl ke dni 1. 1. 2011 následující strukturu⁹³:

Tab. 4 – Specifikace svěřeného majetku školy Beruška

	<i>Celkem Kč</i>	<i>V tom:</i>	<i>Pořizovací cena v Kč</i>
<i>Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek</i>	11 526 339	Budovy, haly, stavby	9 749 941
		Samostatné movité věci	632 071
		Pozemky	1 144 327
<i>Drobný dlouhodobý majetek</i>	2 354 095	nehmotný	11 120
		hmotný	2 342 975

Zdroj: vlastní zpracování dle Statutárního města Liberec, Zřizovací listiny příspěvkové organizace Mateřské školy „Beruška“, přílohy č. 1.

Pokud jde o pravidla pro **nabývání majetku**, lze odkázat na podkapitolu 1.4.3, věnující se otázce možností a způsobů nabytí majetku příspěvkovou organizací dle zákona MRP. Zřizovatel mateřské školy Beruška mimo to specifikoval případy, u nichž je nutný jeho předchozí souhlas. Jedná se o nabývání nemovitého majetku, dlouhodobého hmotného movitého majetku a dlouhodobého nehmotného majetku (s výjimkou veškerého drobného dlouhodobého majetku). MŠ může souhlas zřizovatele získat mj. tak, že uvede požadovaný majetek i s jeho předpokládanou cenou do návrhu svého rozpočtu. Pokud zřizovatel rozpočet v této podobě schválí, považuje se koupě daného předmětu za povolenou.⁹⁴

Zřizovací listina⁹⁵ a související metodika⁹⁶ mateřské školy Beruška ukládá následující **majetková práva a povinnosti**:

- Spravovat majetek hospodárně, pečovat o něj a zabezpečovat stanovené revize. Technické zhodnocení lze provést jen na základě předchozího souhlasu zřizovatele.

⁹³ Hranice pro zařazení majetku jsou stanoveny takto: drobný dlouhodobý majetek hmotný 3-40 tis. Kč/ nehmotný 7-60 tis. Kč.

⁹⁴ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 87, s. 2-3.

⁹⁵ Tamtéž, s. 3-5.

⁹⁶ Statutární město Liberec. *Metodika ke zřizovacím listinám příspěvkových organizací ve školství, zřízených Statutárním městem Liberec*. Liberec: Statutární město Liberec, 2010, s. 1-6.

- Vést o majetku účetní a operativní evidenci (majetek svěřený/ve vlastnictví MŠ evidovat odděleně), odepisovat dlouhodobý majetek dle odpisového plánu a provádět pravidelnou inventarizaci majetku.
- Provádět opravy a údržbu dle schváleného plánu, který musí být členěn na běžnou údržbu a opravy (max. 40 tis. Kč na 1 akci)⁹⁷, na údržbu a opravy jednotlivých akcí financované organizací⁹⁸, na jednotlivé akce zajištěné oddělením technické správy školských, kulturních a sportovních objektů (nad 40 tis. Kč za akci).⁹⁹
- Svěřený nemovitý majetek pojišťuje zřizovatel, svěřený dlouhodobý hmotný majetek movitý a drobný dlouhodobý hmotný majetek pojišťuje MŠ.
- Uzavírat nájemní smlouvy a smlouvy o výpůjčce lze na dobu nepřekračující 1 rok. U smluv na delší dobu je v případě svěřeného nemovitého majetku nutné obdržet souhlas zřizovatele, u ostatního svěřeného dlouhodobého majetku (včetně drobného) stačí písemné oznámení zřizovateli.
- Bez předchozího souhlasu zřizovatele lze vyřadit, prodat či likvidovat pouze svěřený drobný dlouhodobý majetek hmotný a nehmotný.

3.3 Hospodářská střediska

Aby mohl zřizovatel i MŠ sledovat hospodaření s jednotlivými druhy finančních prostředků zvlášť, je škole doporučeno vést **střediskové účetnictví** výnosů a nákladů.¹⁰⁰

Mateřská škola Beruška má střediska rozlišena následovně:

1. středisko **Provoz bez školní jídelny**, kde se sledují:

- výnosy – dotace na provoz od zřizovatele, čerpání fondů, úroky, školné, ...
- náklady – spotřeba materiálu, energií, opravy, ostatní služby, odpisy, ...

⁹⁷ U spolu souvisejících oprav na jedné věci se limit vztahuje na součet nákladů na ně vynaložených za rok.

⁹⁸ Buď z rozpočtu neinvestičních nákladů, nebo fondů organizace.

⁹⁹ Opravy nad 40 tis. Kč je možno zajistit i z vlastních provozních prostředků PO, např. z rezervního fondu (na základě souhlasu zřizovatele).

¹⁰⁰ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 96, s. 7.

2. středisko **Dotace na vzdělávání**, kde se sledují:
 - výnosy – dotace od MŠMT na přímé vzdělávací výdaje,
 - náklady – hrubé mzdy, pojistné, OON, cestovné, přiděl do FKSP, pracovní pomůcky, školení pedagogických pracovníků, ...
3. středisko **Doplňková činnost**, kde se sledují veškeré náklady a výnosy s ní související.
4. středisko **Dary a účelové dotace od zřizovatele**, kde se sledují:
 - výnosy – dary od fyzických a právnických osob, jiné účelové dotace od zřizovatele,
 - náklady – př. materiál, služby aj. financované z darů a těchto účelových dotací.
5. středisko **Školní jídelna** (dále jen ŠJ), kde se sledují:
 - výnosy – úplata za školní stravování,
 - náklady – spotřeba materiálu (potravin), odpisy majetku ŠJ, opravy ŠJ, ...¹⁰¹
8. středisko **Ostatní účelové dotace**, kde se sledují:
 - výnosy – účelové dotace poskytnuté krajem/státem,
 - náklady – př. materiál, služby aj. financované z těchto účelových dotací.

3.4 Finanční prostředky

Na MŠ Beruška se vztahuje stejný výčet možných zdrojů financování, který je obsažený v podkapitole 2.2, rozvedena zde budou některá specifika.

3.4.1 Prostředky SR

Jak již bylo zmíněno v podkapitole 2.4.3, hodnoty KN se v jednotlivých krajích liší. Výši KN stanovených v **Libereckém kraji** v letech 2009-2011 na 1 dítě v MŠ uvádí tab. 5.

¹⁰¹ 6. středisko „Hračky“ bylo v roce 2010 zrušeno (výnosy plynuly z části školného, nyní celé školné spadá pod středisko 1), v jiných školách jsou předmětem tohoto střediska dotace z Evropské unie. Rovněž 7. středisko není v MŠ zavedeno, neboť zahrnuje některé konkrétní programy, jako je např. Comenius.

Tab. 5 – KN na 1 dítě v MŠ/1 stravující se dítě v MŠ při celkovém počtu 135 dětí

Rok	zařízení	KN – MP v Kč		KN – ONIV v Kč	
		Liberecký kraj	Celorepublikový průměr	Liberecký kraj	Celorepublikový průměr
2011	MŠ	21 974	21 597	130	146
	ŠJ	3 897	3 889	26	33
2010	MŠ	22 673	22 340	150	174
	ŠJ	3 853	4 037	30	39
2009	MŠ	21 145	21 224	190	221
	ŠJ	3 530	3 627	45	51

Zdroj: vlastní zpracování dle MŠMT, Porovnání krajských normativů stanovených jednotlivými krajskými úřady, 2009-2011.

Normativy jsou vyčísleny zvlášť pro MŠ a zvlášť pro ŠJ provozovanou v MŠ. Konkrétní výši KN ovlivňuje celkový počet dětí navštěvujících tuto MŠ a ŠJ (obvykle platí pravidlo čím více dětí, tím menší normativ). Protože počet dětí zapsaných v MŠ Beruška činí 135, jsou v tab. 5 uvedeny hodnoty odpovídající právě tomuto počtu dětí. Pro porovnání je zde uveden celorepublikový průměr, ze kterého vyplývá, že ač byly v Libereckém kraji hodnoty ONIV stanoveny pod celorepublikovým průměrem, výši MP lze hodnotit příznivě.

3.4.2 Úplata za předškolní vzdělávání a za stravování

V případě MŠ s celodenním provozem lze stanovit **úplatu za předškolní vzdělávání** maximálně do výše poloviny skutečných průměrných měsíčních neinvestičních nákladů (s výjimkou nákladů hrazených prostředky ze SR) na dítě v uplynulém kalendářním roce,¹⁰² viz vzorec (2). Z těchto prostředků MŠ hradí neinvestiční náklady včetně nákladů na hračky.

$$U_{max} = \left(\frac{N_n}{12D} \right) \cdot 0,5 \quad (2)$$

kde U_{max} ... maximální výše měsíční úplaty (školného),

N_n ... součet neinvestičních nákladů uplynulého kalendářního roku,

D ... počet dětí.

¹⁰² Vyhláška č. 14/2004 Sb., o předškolním vzdělávání, § 6 odst. 2.

Příklad výpočtu maximální výše úplaty za předškolní vzdělávání v MŠ Beruška ve školním roce 2011/12 (k 1. září – 31. srpna):

$$U_{max} = \left(\frac{N_{n2010}}{12 D_{2010}} \right) \cdot 0,5 = \left(\frac{1\ 833\ 617,42}{12 \times 135} \right) \cdot 0,5 = \mathbf{565,93\ Kč} \quad (3)$$

Škola stanovuje výši úplaty na úrovni této hranice (po zaokrouhlení na celé Kč dolů), úplatu hradí zákonní zástupci dítěte. Vzdělávání v posledním ročníku musí MŠ poskytovat dítěti bezúplatně, nově však nejdéle po dobu 12 měsíců¹⁰³ (neplatí to tedy pro odklady povinné školní docházky).¹⁰⁴ Škola také promíjí platbu úplaty zákonným zástupcům dítěte pobírajícím dávky v hmotné nouzi či osobám pečujícím o dítě pobírajícím pěstounský příspěvek. Při přerušení/omezení provozu MŠ (v době hlavních prázdnin na dobu 5 týdnů) je stanoveno snížení úplaty ekvivalentně k počtu otevřených dní.¹⁰⁵

Zákonní zástupci dítěte škoie také hradí **úplatu za školní stravování**. Její výši stanovuje MŠ tak, aby se pohybovala v rozpětí finančních limitů stanovených vyhláškou o školním stravování. Výše úplaty v MŠ Beruška a výše limitů pro stravníky do 6 let (dle vyhlášky) je obsažena v tab. 6. Na konci srpna probíhá zúčtování přijatého stravného se skutečnou spotřebou potravin a plátcům stravného je případně část uhrazené úplaty vrácena.¹⁰⁶

Tab. 6 – Úplata za školní stravování pro stravníky do 6 let

	<i>přesnídávka</i>	<i>oběd</i>	<i>svačina</i>	<i>nápoje</i>	<i>celkem</i>
Finanční limit	6 až 9 Kč	14 až 25 Kč	6 až 9 Kč	3 až 5 Kč	29 až 48 Kč
Výše v MŠ	6 Kč	15 Kč	6 Kč	3 Kč	30 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Mateřské školy Beruška, Školního řádu mateřské školy: školní rok 2011/2012, s. 10; a dle Vyhlášky č. 107/2005 Sb. o školním stravování, přílohy č. 2.

¹⁰³ Nicméně první platby za školné při odložení povinné školní docházky budou inkasovány až od 1. 1. 2013 (neboť odpočítávání 12-ti bezúplatných měsíců začalo k 1. 1. 2012).

¹⁰⁴ Zákon č. 561/2004 Sb., o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), § 123 odst. 2.

¹⁰⁵ Mateřská škola Beruška. *Směrnice č. j. 59/2010-11, ke stanovení výše úplaty za předškolní vzdělávání dítěte v mateřské škole*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2010, s. 4.

¹⁰⁶ Mateřská škola Beruška. *Školní řád mateřské školy: školní rok 2011/2012*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2011, s. 9.

3.4.3 Dary, granty, dotace

Před podáváním žádosti o **grant či dotaci** musí MŠ Beruška nejprve získat předchozí souhlas zřizovatele, s výjimkou: grantů a dotací nepřevyšujících částku 100 tis. Kč, zajistí-li MŠ z vlastních zdrojů předfinancování nebo spolufinancování či nebudou-li prostředky určeny k pořízení dlouhodobého majetku.¹⁰⁷

Zřizovatel udělil MŠ předchozí souhlas k přijímání **darů** do jejího vlastnictví, jedná-li se o dary peněžité a účelově určené, nepřekračující 30 tis. Kč jednotlivě a v úhrnu za kalendářní rok 150 tis. Kč. V ostatních případech MŠ o souhlas žádá.¹⁰⁸

3.4.4 Příspěvek od Statutárního města Liberec

V průběhu září MŠ Beruška ve spolupráci s účetní školy vypracovává návrh rozpočtu organizace (na požadovaný **provozní příspěvek od zřizovatele**) na následující kalendářní rok, který se skládá z částí:¹⁰⁹

1. **Normativně dané dotace na provoz**, jejíž výše se určí odečtením plánované výše školného (získané vynásobením výše roční úplaty na vzdělávání na 1 dítě počtem dětí neosvobozených od úplaty) od základního příspěvku na provoz (daného vynásobením **normativu zřizovatele** s počtem přihlášených dětí ke dni návrhu). Normativ na 1 dítě/rok v MŠ nad 95 dětí (platný pro MŠ Beruška) je v letech 2008-2012 stanoven na úrovni 5 420 Kč, v roce 2007 činil 5 085 Kč.
2. **Účelové dotace na energie**, vyčísľující požadavek na elektrickou energii, vodné, plyn a teplo, opřený o skutečné hodnoty minulého kalendářního roku a očekávané skutečnosti aktuálního kalendářního roku.
3. **Odpisového plánu** ve členění na majetek svěřený do správy škoie a na vlastní majetek školy. Doba účetního odpisování se odvíjí od doby životnosti majetku, majetek je odepisován rovnoměrně.

¹⁰⁷ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 87, s. 5-6.

¹⁰⁸ Tamtéž, s. 6-7.

¹⁰⁹ Mateřská škola Beruška. *Návrh rozpočtu organizace na rok 2011*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2011, s. 1-4.

4. **Plánu oprav a návrhu na pořízení investic.** Tabulka plánu oprav ve členění uvedeném v podkapitole 3.2 obsahuje dále věcný popis akcí a předpokládané částky. Návrh na pořízení investic předkládá popis a částky investičních akcí, dále požadavek na profinancování z rozpočtu zřizovatele nebo z fondu MŠ.¹¹⁰

Takto sestavený návrh je předložen zřizovateli, který ho buď v této podobě schválí, nebo případně koriguje dle svého rozhodnutí a možností. I v průběhu rozpočtovaného kalendářního roku může docházet ke změnám, a to formou rozpočtových opatření.

Po schválení návrhu rozpočtu zřizovatel od MŠ vyžaduje zaslání **položkového rozpočtu**, obsahující rozpis jím poskytnutého příspěvku a jiných plánovaných výnosů¹¹¹ do jednotlivých nákladových položek – do syntetických účtů účtové třídy 5, včetně součtů za jednotlivé účetní skupiny (zrovna tak výnosy jsou uvedeny v této struktuře). Položkový rozpočet MŠ je primárně konstruován jako vyrovnaný.

3.5 Finanční vypořádání

Ve stanoveném termínu dochází k finančnímu vypořádání provozního příspěvku od zřizovatele, investičních dotací (státních/od zřizovatele), přímých NIV, účelových dotací poskytnutých zřizovatelem, krajem nebo státem. Na základě rozpočtované hodnoty a jejího skutečného čerpání se stanoví případná výše odvodu (rozsah záleží na podmínkách stanovených jednotlivými poskytovateli prostředků).

V rámci finančního vypořádání musí MŠ dbát určitých pravidel. Statutární město Liberec např. vyžaduje, aby MŠ k úhradě nákladů z hlavní činnosti přednostně použila vlastní výnosy a takto vzniklou úsporu v neinvestičním příspěvku zpět zřizovateli odvedla. Případnou ztrátu z hlavní činnosti má MŠ vykrýt ziskem z doplňkové činnosti nebo rezervním fondem, je-li to možné. Vypořádání investičních akcí je nutné provádět jednotlivě za každou akci, jejich čerpání nelze mezi sebou navzájem započítávat (při překročení/nedočerpání prostředků jedné z nich). Struktura finančního vypořádání MŠ za rok 2011 je uvedena v příloze B.

¹¹⁰ Na rozdíl od oprav a údržby zde není umožněné profinancování z rozpočtu neinvestičních nákladů MŠ.

¹¹¹ Jedná se o výnosy spadající pod účetní středisko 1, 5 a dříve i 6 (tedy školné, stravné, plánované úroky).

4. Analýza hospodaření MŠ

Cílem 4. kapitoly je pomocí vybraných elementárních metod technické finanční analýzy (analýzy absolutních ukazatelů a analýzy poměrových ukazatelů) vyhodnotit hospodaření MŠ Beruška v letech 2007-2011.

4.1 Analýza pomocí absolutních ukazatelů

Analýza absolutních ukazatelů poskytuje přehled o změnách ve struktuře položek rozvahy a výsledovky a zachycuje vývoj těchto změn v čase. Zahrnuje **horizontální analýzu**, jež srovnává údaje jednotlivých ukazatelů z běžného období s obdobím minulým, a **vertikální analýzu**, jež udává podíl jednotlivých ukazatelů vůči určitému souhrnnému ukazateli (celkovým aktivům, pasivům, výnosům, ...).¹¹²

Údaje v tabulkách (tab. 7-10) vychází z hodnot převzatých z účetních výkazů MŠ bez úprav (viz příloha C a D), na případné odchylky způsobené změnami účetní metodiky je upozorněno v komentářích.

4.1.1 Analýza rozvahy MŠ

Horizontální analýzu rozvahy zachycuje tab. 7, jednotlivé ukazatele jsou zde vyjádřeny formou procentních změn vůči minulému období. V analyzovaném období pěti let se hodnota **stálých aktiv** významně nezměnila, drobné úbytky hodnoty (každoročně o 3 %) byly způsobeny účetním zachycením opotřebení majetku prostřednictvím odpisů. Škola tedy žádný dlouhodobý majetek (dále jen DM) s výjimkou dlouhodobého drobného majetku (dále jen DDM)¹¹³ nepořizovala. Pouze v roce 2009 došlo k navýšení objemu majetku školy, jehož příčinou bylo svěření dalšího DM (charakteru budovy a samostatných movitých věcí v hodnotě 1 170 tis. Kč) do správy školy.

¹¹² BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, s. 23. ISBN 978-80-7372-778-9.

¹¹³ Jehož vstupní cena vstupuje v tomtéž roce ze 100 % do účtu opravek, zůstatková cena DDM je tudíž na konci roku nulová (DDM se odepisuje najednou v celé výši).

Tab. 7 – Horizontální analýza aktiv a pasiv MŠ

Položka	Změna v %				
	2006/2007	2007/2008	2008/ 2009	2009/2010	2010/2011
Aktiva celkem	+1,1 %	-5,4 %	+14,9 %	-6,1 %	-1,8 %
Stálá aktiva (z toho pouze DM hmotný)	-3,1 %	-3,1 %	+12,3 %	-2,9 %	-2,9 %
Oběžná aktiva, z toho:	+53,2 %	-22,9 %	+40,7 %	-30,6 %	+9,6%
Zásoby	+48,6 %	-23,1 %	+54,5 %	-7,2 %	+25,8 %
Krátkodobé pohledávky	+315,6 %	-34,5 %	+37,7 %	-27,1 %	-1,2 %
Krátkodobý finanční majetek	+29,1 %	-19,5 %	+39,7 %	-32,9 %	+10,7 %
Přechodné účty aktivní	-	-	-	-100,0 %, zahrnuty do krátkodobých pohledávek	
Pasiva celkem	+1,1 %	-5,4 %	+14,9 %	-6,1 %	-1,8 %
Vlastní kapitál	-2,6 %	-4,6 %	+12,1 %	-3,1 %	-2,4 %
Jmění účetní jednotky	-3,1 %	-3,1 %	+12,3 %	-2,9 %	-2,9 %
Fondy	-10,9 %	+89,1 %	-3,6 %	-29,4 %	+89,3 %
Hospodářský výsledek hlavní i doplňkové činnosti	+36,2 %	-98,6 %	-59,1 %	-100,0 %	-
Cizí kapitál	+61,2%	-12,6%	+44,5 %	-30,6 %	+4,2 %
Krátkodobé závazky	+36,6 %	-5,5 %	+46,2 %	-14,3 %	+4,2 %
Přechodné účty pasivní	+231,6 %	-32,8 %	+37,7 %	-100 %, zahrnuty do krátkodobých závazků	

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Kolísání na straně **oběžných aktiv** lze vysvětlit úbytky/přírůstky stavu na bankovním účtu, bankovním účtu FKSP a pokladně (jiným krátkodobým finančním majetkem MŠ nedisponovala). K výkyvům hodnot docházelo také u krátkodobých pohledávek, majících charakter poskytnutých provozních záloh na energie.

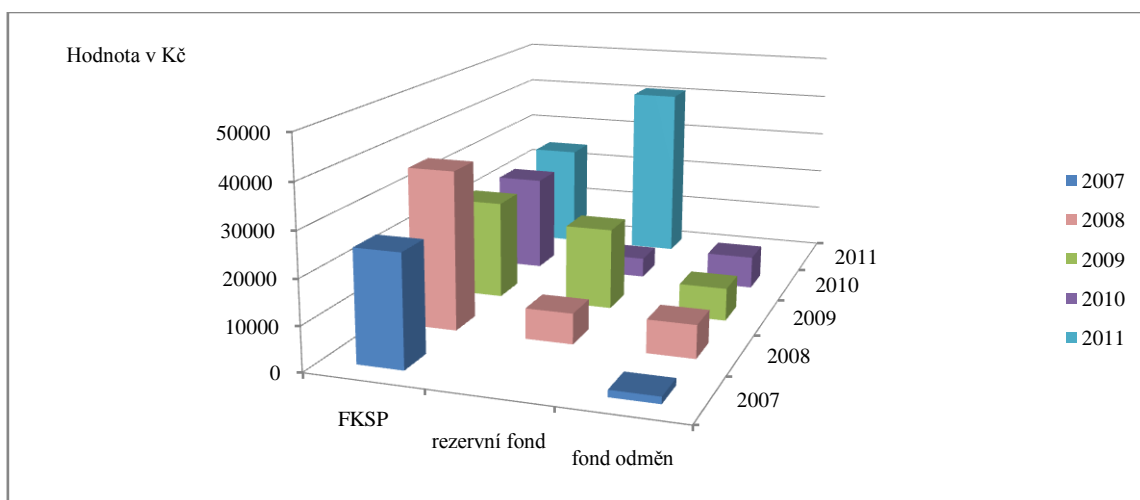
Na meziročních úbytcích **vlastního kapitálu** (dále jen VK) se projevilo především snižování fondu DM/jmění účetní jednotky¹¹⁴ o výši odpisů (opět vyjma roku 2009). Podíl na tom má od roku 2009 rovněž změna v účetním zachycení finančního vypořádání provozní úspory, jejímž důsledkem je přesun prostředků směrem od VK¹¹⁵ k cizímu kapitálu. Z hlavní činnosti tedy MŠ vykázala kladný hospodářský výsledek pouze v roce 2007 (128 669 Kč) a 2008 (30 Kč). V roce 2010 dosáhl hospodářský výsledek z hlavní

¹¹⁴ Fond DM spadající pod majetkové fondy (účet 901) je od roku 2010 nahrazen Jměním účetní jednotky (účet 401).

¹¹⁵ Tato úspora byla součástí hospodářského výsledku z hlavní činnosti (ač byla následující rok odvedena zpět zřizovateli), od roku 2009 je před sestavením účetní závěrky převáděna na účet závazků k ÚSC. Změna účetního zachycení této úspory je podrobněji rozvedena v podkapitole 4.2.1.

činnosti dokonce záporných hodnot (-1 020 Kč), MŠ musela tuto ztrátu vykrýt kladným hospodářským výsledkem z doplňkové činnosti.

Významnou položku VK tvořily také **peněžní fondy**. K největším pohybům prostředků docházelo především u rezervního fondu, do kterého směřovala část hospodářského výsledku doplňkové činnosti, peněžní dary¹¹⁶, prostředky ze soutěže ve sběru apod. (nejvíce prostředků do fondu plynulo v roce 2007, tj. 123 680 Kč). Škola z něj poté čerpala na nákup materiálu, DDM a služeb. V roce 2010 fond posloužil také k pokrytí doplatku za energie, a to za účelem vykázání pouze takové výše ztráty z hlavní činnosti, kterou byla MŠ schopna uhradit ziskem z doplňkové činnosti. K největšímu čerpání prostředků rezervního fondu (především z darů) došlo v roce 2007 (125 810 Kč) a 2010 (30 246 Kč). Zůstatky FKSP se meziročně příliš neměnily, čerpání fondu se opíralo o výši přidělu. Do fondu odměn plynuly prostředky jen v roce 2007 a 2008, a to opět části hospodářského výsledku doplňkové činnosti MŠ. Čerpání fondu lze zaznamenat pouze v roce 2011. Zůstatky peněžních fondů¹¹⁷ ke konci jednotlivých let znázorňuje obr. 3.



Zdroj: vlastní zpracování dle Přehledu hlavní knihy (analytika) MŠ Beruška v letech 2007-2011.

Obr. 3 – Zůstatky peněžních fondů MŠ v letech 2007-2011 (k 31.12.)

¹¹⁶ V případě, že jsou prostředky z daru využity, je o jejich úroveň rezervní fond snížen při současném navýšení výnosů z darů.

¹¹⁷ S výjimkou investičního fondu, jehož konečný stav je na konci období nulový (viz podkapitola 4.2.6).

Kolísání hodnot **cizího kapitálu** ovlivnily především výkyvy hodnot krátkodobých závazků vůči zaměstnancům (a tomu odpovídajících závazků k institucím sociálního a zdravotního pojištění).

Vertikální analýza rozvahy je uvedena v tab. 8. Stálá aktiva, zahrnující pouze DM hmotný (neboť DM nehmotný a DDM byly zcela odepsány), tvořila průměrně 90 % veškerých **aktiv** školy. Oběžná aktiva MŠ se skládala z krátkodobého finančního majetku a krátkodobých pohledávek, méně významnou složku představovaly zásoby, obsahující pouze potraviny.¹¹⁸ Hlavní složkou **pasiv** (průměrně 90 %) byl VK ve formě jmění účetní jednotky. V rámci cizího kapitálu zaujímaly výsadní postavení závazky vůči zaměstnancům. Od roku 2009 působily na výši CK také závazky k rozpočtům ÚSC.

Tab. 8 – Vertikální analýza aktiv a pasiv MŠ

<i>Položka</i>	<i>Struktura v %</i>				
	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
Aktiva celkem	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Stálá aktiva (z toho pouze DM hmotný)	88,6 %	90,7 %	88,6 %	91,6 %	90,6 %
Oběžná aktiva, z toho:	11,4 %	9,3 %	11,4 %	8,4 %	9,4 %
Zásoby	0,6 %	0,5 %	0,7 %	0,7 %	0,9 %
Krátkodobé pohledávky	2,5 %	1,7 %	2,1 %	1,6 %	1,6 %
Krátkodobý finanční majetek	8,3 %	7,1 %	8,5 %	6,1 %	6,9 %
Přechodné účty aktivní	0 %	0 %	0,1 %	Zahrnuty do krátkodobých pohledávek	
Pasiva celkem	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
Vlastní kapitál, z toho:	90,7 %	91,4 %	89,1 %	92,0 %	91,5 %
Jmění účetní jednotky	88,6 %	90,7 %	88,6 %	91,5 %	90,7 %
Fondy	0,3 %	0,7 %	0,5 %	0,4 %	0,8 %
Hospodářský výsledek	1,8 %	0,0 %	0,0 %	0,1 %	0,0 %
Cizí kapitál, z toho:	9,3 %	8,6 %	10,9 %	8,0 %	8,5 %
Krátkodobé závazky	6,9 %	6,9 %	8,8 %	8,0 %	8,5 %
Přechodné účty pasivní	2,4 %	1,7 %	2,1 %	Zahrnuty do krátkodobých závazků	

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

¹¹⁸ Ačkoliv jsou rovněž DDM a operačně technická evidence (věci do 3 tis. Kč v případě hmotných předmětů, do 7 tis. Kč v případě nehmotných předmětů) pořizovány prostřednictvím účtu 501 „spotřeba materiálu“, nejsou dále na účtu zásob evidovány (DDM je evidován na účtech 028 a 018).

4.1.2 Analýza výsledovky MŠ

Náklady MŠ vykazovaly v analyzovaném období vzrůstající tendenci, viz tab. 9, zachycující *horizontální analýzu výkazu zisku a ztrát*. Výjimkou byl rok 2010, kdy došlo k poklesu celkových nákladů oproti minulému období o 1,1 %, přitom právě v tomto roce MŠ dosáhla ztráty z hlavní činnosti. Ztráta byla způsobena vysokými náklady za energie a nebýt úspory části normativně dané provozní dotace (viz příloha E, podávající informace o přidělené výši provozního příspěvku od zřizovatele a o výši skutečného čerpání), nabyla by ztráta vyšších hodnot, případně by MŠ musela čerpat více prostředků rezervního fondu.

Velké meziroční výkyvy lze registrovat především u nákladů za energie, zejména nákladů za teplo (od 483 tis. Kč v roce 2007 po 737 tis. Kč v roce 2010). Zřizovatel na vývoj nákladů na energie zareagoval ve dvou případech rozpočtovým opatřením, v roce 2008 a 2010 navýšil dotaci na energie o 43 tis. Kč.

Taktéž **výnosy** meziročně narůstaly, s výjimkou roku 2010, kdy MŠ obdržela nižší provozní příspěvek od zřizovatele¹¹⁹ a rovněž z ostatních účelových dotací a vlastní doplňkové činnosti škola vytěžila minimum. Rostoucí tendenci lze zaznamenat u dotací na NIV od MŠMT (kromě roku 2011) a u prostředků získaných vlastní činností školy a ŠJ, zejména u výnosů ze stravného, reflektujícího zdražování potravin. Do budoucna lze také počítat s nárůstem výnosů ze školného, jenž bude způsoben snížením počtu dětí osvobozených od této úplaty a případně drobným nárůstem neinvestičních nákladů, od nichž je výše školného odvozována. S ohledem na již zmíněnou změnu účetní metody vypořádání úspory provozní dotace se zřizovatelem je nutné vzít v úvahu, že údaje v tab. 9 zahrnují v letech 2007-8 celkovou výši přidělené dotace od zřizovatele, od roku 2009 výši po odvodu úspory.

¹¹⁹ Zejména dotace na energie byla vzhledem ke spotřebě energie nedostačující.

Tab. 9 – Horizontální analýza nákladů a výnosů MŠ v letech 2007-2011

Položka	Změna v %			
	2007/2008	2008/2009	2009/2010	2010/2011
Náklady celkem	+4,4 %	+ 7,3 %	- 1,1 %	+0,1 %
Spotřeba materiálu	-16,2 %	+22,6 %	-10,8 %	+4,0 %
Spotřeba energie	+12,5 %	-1,3 %	+10,9 %	-3,3 %
Opravy, údržba	+114,0 %	-32,1 %	+6,0 %	-22,6 %
Ostatní služby	+6,2 %	-3,4 %	-2,6 %	+7,4 %
Mzdové náklady	+6,2 %	+10,6 %	-2,9 %	+1,3 %
Sociální a zdravotní pojištění (zákonné, jiné)	+6,3 %	+1,3 %	+2,6 %	+0,7 %
Sociální náklady (zákonné, jiné)	+6,1 %	+29,0 %	+15,7 %	-34,3 %
Ostatní náklady	+8,0 %	-1,3 %	-7,2 %	+2,0 %
Odpisy	-4,4 %	+1,3 %	+1,8 %	-3,9 %
Výnosy celkem	+2,2 %	+7,3 %	-1,2 %	+0,2 %
Dotace na NIV od MŠMT	+5,5 %	+3,7 %	+3,6 %	-1,4 %
Provozní příspěvek od zřizovatele	-1,6 %	-5,9 %	-0,4 %	+2,3 %
Ostatní účelové dotace	-	+1012,9 %	-95,0 %	+462,6 %
Školné	+9,3 %	+12,9 %	+5,0 %	-9,1 %
Stravné	+3,9 %	+7,4 %	+8,3 %	+1,6 %
Čerpání darů	-97,4 %	+373,3 %	-24,0 %	-23,1 %
Úroky	+5,7 %	-57,1 %	-57,0 %	-33,5 %
Doplňková činnost	-83,6 %	-5,6 %	-42,9 %	+1276,8 %
Ostatní čerpání fondů	-100,0 %	-	-	-61,4 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Vertikální analýzu výkazu zisků a ztrát dokumentuje tab. 10. Nejvýznamnější nákladovou položkou byly **mzdové náklady** (a s nimi související náklady sociálního a zdravotního pojištění), hrazené z dotace na NIV od MŠMT a v letech 2008-9 a 2011 také z prostředků účelových neinvestičních dotací na rozvojové programy MŠMT.¹²⁰ Drobná část mzdových nákladů (v řádu 20-30 tis. Kč ročně) byla kryta provozními prostředky, jednalo se o mzdy poskytované za praní prádla.¹²¹

Významnou část nákladů dále tvořila **spotřeba materiálu**, především potravin, provozního materiálu a DDM. Z provozních prostředků (dotace na provoz a školného) bylo

¹²⁰ Tzv. „Dotace na rozvojový program zvýšení nenárokových složek platů a motivačních mezd pedagogických pracovníků RgŠ s ohledem na kvalitu jejich práce“ a „Podpora řešení specifických problémů RgŠ v jednotlivých krajích s přihlédnutím k rozdílné hustotě osídlení a s tím spojené rozdílné hustoty sítě škol a školských zařízení na území jednotlivých krajů“.

¹²¹ Praní prádla školy je zajišťováno nepedagogickými pracovníky MŠ. MŠ má povoleno profinancovat tyto náklady z provozních prostředků v případě, je-li to hospodárnější než zajištění této služby jiným dodavatelským subjektem.

každoročně hrazeno cca 36-41 % pořizovaného materiálu, více než 50 % ze stravného a zbývající části z darů či jiných účelových dotací.

Na celkových **nákladech za energie** zaujímaly největší podíl (cca 80 %) náklady na teplo. Spotřeba tepla se tak výrazně projevila na výsledku hospodaření MŠ (od roku 2009 na velikosti závazku k ÚSC, tedy předepsaného odvodu zřizovateli, v opačném případě na záporném výsledku hospodaření).

Na **opravy a údržbu** směřovalo nejvíce prostředků v roce 2008 a v roce 2010. Financovány byly z provozních prostředků od zřizovatele. Jednalo se zejména o opravu a údržbu budov (průměrně 82 % nákladů na opravy), o povinně zajišťované revize (např. v roce 2008 téměř 25 tis. Kč a 2011 téměř 21 tis. Kč) a o opravy ostatních zařízení. V rámci **ostatních služeb** zaujímaly hlavní podíl nákladů služby účetnictví, zpracování mezd a služby pevné telefonní linky.

Nejvíce prostředků plynulo škole od **MŠMT**, nezanedbatelné byly také **provozní dotace od zřizovatele**¹²². K nejvyššímu čerpání provozní dotace došlo v roce 2008 a 2011, viz příloha E. Kromě příspěvku na provoz MŠ od zřizovatele obdržela v letech 2009-2011 **účelové dotace** z Ekofondu na projekt „Eko dny v Berušce“ (např. v roce 2009 celkem 40 tis. Kč). Projekty si vyžadovaly min. 10% finanční spoluúčast školy, MŠ tuto spoluúčast financovala ze SRPŠ a ze získaných odměn za sběr papíru a pet lahví. V roce 2011 byla škole poskytnuta účelová dotace také od Libereckého kraje na projekt „Kytíčka písniček“ (15 tis. Kč). Z **darů** mohla MŠ čerpat prostředky zejména v roce 2007, kdy jí byl poskytnut dar od ČEZU ve výši 100 tis. Kč. Z **doplňkové činnosti** však škola obdržela minimum prostředků.

¹²² V roce 2007 je hodnota provozní dotace zkreslena o nespotřebovanou část dotace odvedené zřizovateli.

Tab. 10 – Vertikální analýza nákladů a výnosů MŠ v letech 2007-2011

<i>Položka</i>	<i>Struktura v %</i>				
	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>Náklady celkem</i>	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
<i>Spotřeba materiálu</i>	16,5 %	13,2 %	15,1 %	13,6 %	14,2 %
<i>Spotřeba energie</i>	11,3 %	12,2 %	11,3 %	12,7 %	12,2 %
<i>Opravy, údržba</i>	1,5 %	3,0 %	1,9 %	2,0 %	1,6 %
<i>Ostatní služby</i>	3,2 %	3,3 %	3,0 %	2,9 %	3,1 %
<i>Mzdové náklady</i>	46,3 %	47,1 %	48,5 %	47,7 %	48,2 %
<i>Sociální a zdravotní pojištění (zákonně, jiné)</i>	16,4 %	16,7 %	15,7 %	16,3 %	16,4 %
<i>Sociální náklady (zákonně, jiné)</i>	0,9 %	0,9 %	1,1 %	1,3 %	0,9 %
<i>Ostatní náklady</i>	0,3 %	0,3 %	0,3 %	0,3 %	0,3 %
<i>Odpisy</i>	3,6 %	3,3 %	3,1 %	3,2 %	3,1 %
<i>Výnosy celkem</i>	100 %	100 %	100 %	100 %	100 %
<i>Dotace na NIV od MŠMT</i>	62,1 %	64,1 %	61,9 %	64,9 %	63,9 %
<i>Provozní příspěvek od zřizovatele</i>	22,2 %	21,4 %	18,8 %	18,9 %	19,3 %
<i>Ostatní účelové dotace</i>	0,0 %	0,5 %	4,9 %	0,2 %	1,4 %
<i>Školné</i>	6,1 %	6,5 %	6,7 %	7,3 %	6,6 %
<i>Stravné</i>	7,4 %	7,5 %	7,5 %	8,2 %	8,3 %
<i>Čerpání darů</i>	1,8 %	0,0 %	0,2 %	0,2 %	0,1 %
<i>Úroky</i>	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %
<i>Doplňková činnost</i>	0,2 %	0,0 %	0,0 %	0,0 %	0,3 %
<i>Ostatní čerpání fondů</i>	0,2 %	0,0 %	0,0 %	0,3 %	0,1 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

4.2 Analýza pomocí poměrových ukazatelů

Analýza pomocí poměrových ukazatelů aplikovaná na MŠ Beruška vychází doporučených modifikací tradiční finanční analýzy poměrových ukazatelů. Předmětem jsou vybrané ukazatele autarkie, rentability, financování, likvidity, aktivity a investičního rozvoje.

4.2.1 Ukazatelé autarkie

Pro MŠ jsou z tohoto okruhu zvoleny tři ukazatele: autarkie hlavní činnosti na výnosově nákladové bázi, ukazatel autarkie hlavní i hospodářské činnosti a ukazatel míry příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech.

Poměrový ukazatel **autarkie hlavní činnosti na bázi výnosů a nákladů** ($A_{HV-HČ}$), viz vzorec (4), je konstruován za účelem posouzení soběstačnosti organizace z hlediska pokrytí nákladů hlavní činnosti dosaženými výnosy.¹²³ Protože se zde počítá s výnosy, které mají převážně charakter dotací od zřizovatele a od MŠMT, nejedná se o ukazatele reprezentujícího ekonomickou „soběstačnost“ organizace v pravém slova smyslu, ale spíše schopnost MŠ vystačit si s přidělenými a získanými prostředky tak, aby jimi pokryla své náklady z hlavní činnosti a aby její hospodaření neskončilo se ztrátou.

$$A_{HV-HČ} = \frac{V_{HČ}}{N_{HČ}} \cdot 100 \quad (4)$$

kde $V_{HČ}$... výnosy z hlavní činnosti,

$N_{HČ}$... náklady z hlavní činnosti.

Hodnoty proměnných se zjistí z výkazu zisku a ztrát, $V_{HČ}$ součtem všech výnosových položek za hlavní činnost a $N_{HČ}$ součtem nákladových položek včetně daní z příjmu též za hlavní činnost.¹²⁴ Tento postup již nicméně nekoresponduje se změnami, ke kterým v průběhu analyzovaného období v rámci účetnictví a finančního vypořádání PO došlo. V následujícím textu je proto postup modifikován z důvodu zajištění porovnatelnosti dat. V letech 2007-2008 byly proměnné zjištěny zmíněným způsobem, od roku 2009 bylo třeba položku $V_{HČ}$ **navýšit o hodnotu odvodu** do rozpočtu zřizovatele, vzniklého z titulu ušetření části příspěvku na provoz a energie.¹²⁵

Důvodem této úpravy proměnné $V_{HČ}$ je rozdílný postup v zaúčtování odvodu zřizovateli:

- dříve byla takto vytvořená úspora (rozdíl výnosů a nákladů) součástí hospodářského výsledku běžného období z hlavní činnosti. K zaúčtování odvodu došlo na počátku následujícího kalendářního roku převodem „nerozděleného zisku minulých let“ na účet¹²⁶ „vypořádání přeplatku dotací a ostatních závazků s rozpočtem ÚSC“.

¹²³ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 101.

¹²⁴ Tamtéž, s. 102.

¹²⁵ K odvodům jiných dotací v MŠ v uvedených letech nedošlo, prostředky ze SR i prostředky jiných účelových dotací byly spotřebovány celé.

¹²⁶ Malé částky případně do rezervního fondu nebo fondu odměn.

- Počínaje rokem 2009 začalo u MŠ docházet k zúčtování vzniklé úspory na provozu a energiích ještě před sestavením roční závěrky, a to prostřednictvím snížení výnosového účtu „příspěvky a dotace na provoz“ o výši úspory, při současném vzniku závazku k rozpočtu ÚSC. Závazek zanikl během následujícího kalendářního roku převodem peněz z bankovního účtu zřizovateli. Takto snížené výnosy by způsobily zkreslení hodnot ukazatele a vzájemnou neporovnatelnost dat (MŠ tímto začala vykazovat kladný hospodářský výsledek pouze z doplňkové činnosti, u hlavní činnosti dosahoval hospodářský výsledek záporných nebo nulových hodnot).

Tab. 11 – Autarkie hlavní činnosti MŠ na výnosově nákladové bázi v letech 2007-2011

<i>Rok</i>	<i>$V_{HČ}$ (dle výkazu) v Kč</i>	<i>$V_{HČ}$ po úpravě v Kč</i>	<i>$N_{HČ}$ v Kč</i>	<i>$A_{HV-HČ}$</i>
2007	6 429 485	6 429 485	6 300 815	102,04 %
2008	6 582 781	6 582 781	6 582 751	100,00 %
2009	7 060 650	7 220 313	7 060 650	102,26 %
2010	6 979 953	6 979 953	6 980 973	99,99 %
2011	6 974 052	7 031 884	6 974 052	100,83 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Vzhledem k tomu, že je u tohoto ukazatele žádoucí úroveň 100 %, lze hodnotit autarkii MŠ velice kladně. Kromě roku 2010, kdy došlo k mírné ztrátě z hlavní činnosti, MŠ dokázala z přidělených prostředků pokrýt veškeré náklady a díky úpravě proměnné $V_{HČ}$ lze rozpoznat také případy, kdy MŠ spotřebovala přidělené prostředky dotace celé (v roce 2010) a kdy naopak část uspořila (v roce 2009 a 2011).

Protože MŠ Beruška vykonává činnost nejen hlavní, ale také doplňkovou, lze pro ni sestavit **ukazatel autarkie hlavní i hospodářské činnosti na výnosově nákladové bázi**, jenž je založen na stejném principu, nicméně je komplexnější (neboť právě hospodářská činnost představuje možnost, jak může MŠ svoji soběstačnost zvýšit). Konstrukce je stejná jako u předchozího ukazatele s rozdílem, že jsou do proměnných připočteny i náklady a výnosy z doplňkové činnosti.

Tab. 12 – Autarkie hlavní a hospodářské činnosti MŠ v letech 2007-2011

<i>Rok</i>	<i>Celkové výnosy (dle výkazu) v Kč</i>	<i>Celkové výnosy po úpravě v Kč</i>	<i>Celkové náklady v Kč</i>	<i>Autarkie hlavní a hospodářské činnosti</i>
2007	6 444 825	6 444 825	6 304 261	102,23 %
2008	6 585 301	6 585 301	6 583 381	100,03 %
2009	7 063 030	7 222 693	7 062 245	102,27 %
2010	6 981 313	6 981 313	6 981 313	100,00 %
2011	6 992 777	7 050 609	6 984 853	100,94 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Prostřednictvím doplňkové činnosti si MŠ dokázala svoji soběstačnost zvýšit ve všech případech minimálně na úroveň 100 %, z čehož plyne, že pomocí kladného hospodářského výsledku z doplňkové činnosti dokázala vykryt ztrátu z hlavní činnosti i v roce 2010.

Za nevýhodu těchto dvou ukazatelů lze považovat jejich závislost na přiděleném příspěvku, o jehož konečné výši rozhoduje zřizovatel (ač zřizovatel vychází z návrhu MŠ, záleží na něm, jak velký obnos škole vyčlení, což má dopad na vypovídací schopnost ukazatelů). Problematické je např. stanovení výše dotace na energie, při níž se posuzuje skutečná spotřeba v uplynulých letech, výše záloh stanovená dodavateli a očekávané zdražení energií. Při nesprávném odhadu spotřeby energie může MŠ vykázat buď vyšší míru autarkie (přidělí-li jí zřizovatel neadekvátně vysokou částku) či nižší (je-li potřeba podhodnocena). Toto lze považovat za jednu z příčin nižší autarkie MŠ Beruška v roce 2010 – ač MŠ žádala zřizovatele o příspěvek na energie ve výši 990 325 Kč, zřizovatelem bylo primárně schváleno 803 938 Kč a v průběhu roku muselo dojít k navýšení dotace na úroveň 846 607 Kč, ani tato částka však nedokázala zcela pokrýt náklady na energie. Navýšení dotace během roku formou rozpočtového opatření je další skutečnost mající na hodnotu autarkie MŠ vliv. Z tohoto důvodu autorka diplomové práce navrhuje, jakými dalšími způsoby by se dala míra autarkie MŠ posoudit:

- **Mírou nezávislosti na zřizovateli**, která by udávala %, z jakého je MŠ schopna zabezpečit pokrytí svých nákladů z jiných zdrojů než prostředky od zřizovatele (s výjimkou ostatních účelových dotací poskytnutých zřizovatelem, které mohou být škole přiděleny na základě posouzení její žádosti a navrhovaného projektu. Ty pro MŠ představují „nadstandardní“ příjem, proto jsou do výnosů zahrnuty.

Takovýto obnos je školou ze 100 % spotřebován na nákup vymezených předmětů/služeb, které by zřejmě nebyly v případě neobdržení grantu z hospodárných důvodů pořízeny). Jinými zdroji jsou zde myšleny dotace od MŠMT, školné a stravné, hospodářský výsledek z doplňkové činnosti, dary, fondy MŠ či jiné účelové dotace poskytnuté státem, krajem nebo zřizovatelem.

- **Celkovou soběstačnost** MŠ, která by nastínila, z kolika % je MŠ zcela hospodářsky autarkní, tj. jak velký objem nákladů by byla schopna sama zajistit prostřednictvím jí vybraného školného, stravného, dary ad. (výnosů snížených o provozní dotaci od zřizovatele a dotací od MŠMT).

Hodnoty těchto dvou navržených ukazatelů zachycuje tab. 13. Výpočet je proveden podílem upravených výnosů (v prvním případě se odečte výše provozní dotace od zřizovatele, ve druhém případě se odečte tato provozní dotace společně s veškerými dotacemi od MŠMT) a celkových nákladů.

Tab. 13 – Míra nezávislosti na zřizovateli a celková soběstačnost MŠ

<i>Rok</i>	<i>Výnosy bez dotace od zřizovatele v Kč</i>	<i>Výnosy bez dotace od zřizovatele a MŠMT v Kč</i>	<i>Celkové náklady v Kč</i>	<i>Nezávislost na zřizovateli</i>	<i>Celková soběstačnost</i>
2007	5 011 510	1 011 778	6 304 261	79,49 %	16,05 %
2008	5 175 301	926 074	6 583 381	78,61 %	14,07 %
2009	5 735 588	1 058 130	7 062 245	81,21 %	14,98 %
2010	5 659 802	1 128 198	6 981 313	81,07 %	16,16 %
2011	5 582 881	1 046 877	6 984 853	79,93 %	14,99 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Míra nezávislosti na zřizovateli je na úrovni přibližně 80 %. Mírné zvýšení hodnoty lze vyzorovat v roce 2009 a 2010, jedním z důvodů je vyšší obnos vybraného školného, který byl získán díky nižšímu počtu dětí osvobozených od úplaty (zatímco v roce 2008 jich bylo přibližně 49 % z celkového počtu dětí, o rok později 39 %). Vzhledem k již zmíněné novele školského zákona lze očekávat, že tento trend bude počínaje rokem 2013 pokračovat. Míra celkové soběstačnosti MŠ se pohybuje v rozmezí 14-16 %, je u ní však nutné vzít na zřetel, že ji MŠ může ovlivnit z velmi malé části, neboť největší část nákladů představují mzdové náklady, na jejichž výši primárně působí MŠMT platovými předpisy.

Pro municipální firmy je dále doporučen ukazatel **míry příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech** (A_{NID}), udávající podíl rozpočtovaných prostředků na financování produkce školy, viz vzorec (5):¹²⁷

$$A_{NID} = \frac{NID}{NIP_y} \cdot 100 \quad (5)$$

kde NID... neinvestiční dotace,

NIP_y ... neinvestiční příjmy.

I zde Kraftová¹²⁸ uvádí postupy, jakým způsobem proměnné zjistit: NID z výkazu zisku a ztráty z účtu 691 („příspěvky a dotace na provoz“)¹²⁹, NIP_y součtem stran Má dáti (dále jen MD) účtů 241 („běžný účet“) a 261 („pokladna“). Takto zjištěné hodnoty nicméně dle autorky diplomové práce vykazují nedostatky:

- Zatímco ve jmenovateli se pracuje s příjmy, v čitateli s výnosy – NID zahrnuje příspěvek na odpisy, nepředstavující v případě MŠ skutečný příjem, což hodnotu A_{NID} zvyšuje (proto je v tabulce hodnota NID o příspěvek na odpisy snížena).
- Proměnná NID by od roku 2009 obsahovala pouze skutečně vyčerpané prostředky od zřizovatele na provoz a energie, zatímco součástí NIP_y by byla při nezměněné konstrukci celková výše poskytnutá zřizovatelem. Hodnotu NID je proto nutné v letech 2009-2011 upravit o výši odvodu.¹³⁰
- Součet stran MD bankovního účtu a pokladny pro zjištění NIP_y se nezdá být vhodně koncipován z důvodu, že jsou na straně MD účtu „pokladna“ zaznamenány i převody peněz z bankovního účtu do pokladny (dotace pokladny). Tyto částky však nepředstavují nárůst neinvestičních příjmů MŠ. K dotaci pokladny dochází u MŠ např. před hotovostní výplatou platů některým pracovníkům, jedná se tedy o poměrně vysoké částky, které by měly dopad na hodnotu ukazatele (např. 839 tis. Kč v roce 2009). Proměnná je o ně proto v tabulce očištěna.

¹²⁷ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 103.

¹²⁸ Tamtéž, s. 104.

¹²⁹ Změnou v účtovém rozvrhu PO k roku 2010 je účet 691 nahrazen účtem 672 „Výnosy z nezpochybnitelných nároků na prostředky rozpočtu ÚSC“, zachycující rovněž dotace ze SR.

¹³⁰ V tomto případě navýšením NID, aby byla zachována povaha příjmů – k toku peněžních prostředků došlo.

Tab. 14 – Míra příjmů z neinvestiční dotace na celkových provozních příjmech

<i>Rok</i>	<i>NID v Kč</i>	<i>NID v Kč po úpravě</i>	<i>NIP_y v Kč</i>	<i>A_{NID}</i>
2007	5 433 047	5 206 331	6 371 168	81,72 %
2008	5 659 226	5 442 585	6 693 077	81,32 %
2009	6 044 900	5 985 203	7 301 799	81,97 %
2010	5 870 315	5 647 055	6 974 770	80,96 %
2011	5 915 567	5 758 846	7 084 217	81,26 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Přehledu hlavní knihy (analytika) Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Hodnoty A_{NID} se v analyzovaném období příliš neodchylovaly, příjmy z veřejných rozpočtů představovaly přibližně 80 % veškerých příjmů MŠ. Hodnota A_{NID} byla nejvyšší v roce 2009 z důvodu velkého objemu ostatních účelových dotací účtovaných v rámci hospodářského střediska 4 a 8 (např. dotace Ekofond a rozvojových programů MŠMT).

4.2.2 Ukazatelé rentability

Pro vyhodnocení rentability MŠ je užít ukazatel rentability nákladů doplňkové činnosti a haléřový ukazatel nákladovosti výnosů doplňkové činnosti.

Výpočet **rentability nákladů doplňkové činnosti** ($r_{NDČ}$) uvádí vzorec (6). Protože vypovídá o efektivnosti této činnosti, je cílem maximalizace jeho hodnoty.¹³¹

$$r_{NDČ} = \frac{HV_{DČ}}{N_{DČ}} \cdot 100 \quad (6)$$

kde $HV_{DČ}$... hospodářský výsledek doplňkové činnosti,

$N_{DČ}$... náklady doplňkové činnosti.

Při posuzování výše $HV_{DČ}$ (viz tab. 15) lze konstatovat, že doplňková činnost MŠ nebyla v analyzovaném období příliš rozvinutá. Pozitivněji lze hodnotit pouze rok 2007, kdy $HV_{DČ}$ dosáhl výše téměř 12 tis. Kč a v roce 2011 téměř 8 tis. Kč. I přesto ale byly prostředky vložené do realizace této činnosti zhodnocovány efektivně, o čemž svědčí vysoká hodnota ukazatele $r_{NDČ}$ (vyjma roku 2009). Výše $r_{NDČ}$ na úrovni 300 % má svůj

¹³¹ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 106-7.

původ v účetnictví. Doplnková činnost měla ve všech letech formu **pronájmu prostor školy**, do nákladů z pronájmu proto byly rozpočítávány pouze energie, přičemž účetní školy stanovila výši nákladů na energie na úrovni $\frac{1}{4}$ výnosů z pronájmu (nikoliv v přepočtené výši podle skutečné spotřeby energie). Odchylka v roce 2007 je způsobena dalším výnosem plynoucím ze soutěže „Bobík“, v roce 2009 byly naopak náklady vyšší o poplatek za živnostenský list a v roce 2011 o část OON.

Haléřový ukazatel nákladovosti výnosů doplňkové činnosti (HUN) je konstruován dle vzorce (7). Je doporučeno, aby se nacházel v intervalu $<0, \Psi>$, kde Ψ je tzv. zlomový ukazatel¹³² s hodnotou 0,6180339.¹³³

$$HUN = \frac{N_{D\check{c}}}{V_{D\check{c}}} \quad (7)$$

kde $N_{D\check{c}}$... náklady doplňkové činnosti

$V_{D\check{c}}$... výnosy doplňkové činnosti.

Při komparaci výše HUN školy Beruška v jednotlivých letech se zlomovým ukazatelem (viz tab. 15) lze usoudit, že je dynamičnost vývoje rentability doplňkové činnosti na žádoucí úrovni. Pouze v roce 2009 se hodnota HUN z již vysvětleného důvodu nacházela mimo daný interval, náklady představovaly podstatnou část výnosů.

Tab. 15 – Ukazatelé $r_{ND\check{c}}$ a HUN v letech 2007-2011

Rok	$HV_{D\check{c}}$ v Kč	$N_{D\check{c}}$ v Kč	$V_{D\check{c}}$ v Kč	$r_{ND\check{c}}$	HUN
2007	11 894	3 446	15 340	345,14 %	0,22
2008	1 890	630	2 520	300,00 %	0,25
2009	785	1 595	2 380	49,22 %	0,67
2010	1 020	340	1 360	300,00 %	0,25
2011	7 924	10 801	18 725	73,36 %	0,58

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztráty Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

¹³² Pro hodnoty HUN nacházející se v tomto intervalu platí, že $HUN < r_{ND\check{c}}$ (není-li $r_{ND\check{c}}$ vyjádřena v %), pro hodnoty mimo interval platí, že $HUN > r_{ND\check{c}}$.

¹³³ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 109.

4.2.3 Ukazatele financování

Míru zastoupení VK v celkových zdrojích krytí majetku lze vyjádřit pomocí ukazatele **míry finanční stability**, viz vzorec (8).

$$\text{míra finanční stability} = \frac{VK}{K} \cdot 100 \quad (8)$$

kde VK ... vlastní kapitál,

K ... celkový kapitál.

U PO by se jeho hodnota měla pohybovat nad 70 %, nepříznivě je vnímána úroveň pod 50 %.¹³⁴ Ze zjištěných dat (viz tab. 16) vyplývá, že je MŠ z hlediska struktury kapitálu vysoce stabilní, v období 2007-2011 VK představoval průměrně 91 % veškerých zdrojů krytí majetku. Cizí zdroje měly pouze krátkodobý charakter, bankovních úvěrů a půjček využito nebylo. Pro rok 2007 jsou v tab. 16 v závorce uvedeny hodnoty, které korespondují s pozdější účetní metodikou, hospodářský výsledek běžného účetního období je o hodnotu úspory z provozního příspěvku snížen.¹³⁵

Tab. 16 – Míra finanční stability MŠ Beruška v letech 2007-2011

Rok	VK v Kč	K v Kč	Míra finanční stability
2007	7 193 213 (7 064 544)	7 934 234	90,66 % (89,04 %)
2008	6 861 754	7 509 339	91,38 %
2009	7 694 536	8 630 096	89,16 %
2010	7 456 145	8 105 239	91,99 %
2011	7 280 245	7 956 558	91,50 %

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Mírná fluktuace ukazatele kolem 90 % může být do jisté míry způsobena rozdílnou výší závazků vůči zřizovateli v jednotlivých letech. Čím vyšší byla úspora na provozní dotaci, tím vyšší byl na konci roku závazek vůči zřizovateli a o to nižší hodnota ukazatele (v letech 2007 a 2009, kdy ukazatel poklesl, dosáhla MŠ nejvyšších úspor na provozním příspěvku, tj. 130-160 tis. Kč).

¹³⁴ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 126-127.

¹³⁵ Takovéto zachycení je přesnější z důvodu, že s hospodářským výsledkem hlavní činnosti nemohla MŠ volně naložit, dle rozhodnutí zřizovatele ho zpět odvedla.

4.2.4 Ukazatele likvidity

K vyhodnocení likvidity MŠ poslouží **ukazatel okamžité likvidity** (L_I), viz vzorec (9), vyjádřený v tab. 17. Okamžitá likvidita se u PO pohybuje standardně na vyšší úrovni (obzvlášť ke konci roku) než u soukromých firem, u nichž je doporučená hodnota kolem 0,2.¹³⁶

$$L_I = \frac{P_e}{KZ_v} \quad (9)$$

kde P_e ... peníze a jejich ekvivalenty včetně termínovaných vkladů,

KZ_v ... krátkodobé závazky.

S ohledem na změnu účetních postupů finančního vypořádání je i u tohoto ukazatele provedena úprava. Hodnota KZ_v je v roce 2007 navýšena o hodnotu odváděné úspory z provozního příspěvku, která nebyla v uvedeném roce¹³⁷ zachycena před sestavením účetní závěrky jako závazek (ačkoliv splatný závazek vůči zřizovateli představovala), zatímco od roku 2009 ano. Dále byly v roce 2010 a 2011 od KZ_v odečteny položky dohadných účtů pasivních (z důvodu změny podoby účetních výkazů).¹³⁸

Tab. 17 – Okamžitá likvidita MŠ k 31.12 v letech 2007-2011

<i>Rok</i>	<i>Pe v Kč</i>	<i>KZ_v dle rozvahy v Kč</i>	<i>KZ_v po úpravě v Kč</i>	<i>L_I bez úpravy</i>	<i>L_I po úpravě</i>
2007	661 466	548 681	677 350	1,21	0,98
2008	532 797	518 364	518 364	1,03	1,03
2009	744 170	757 641	757 641	0,98	0,98
2010	499 368	649 094	533 574	0,77	0,94
2011	552 712	676 313	543 488	0,82	1,02

Zdroj: vlastní zpracování dle Přehledu hlavní knihy (analytika) Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Ukazatel okamžité likvidity se u MŠ pohybuje kolem 1. I když by takto vysoká hodnota mohla být považována z hlediska zhodnocování peněžních prostředků za nevyhovující, je

¹³⁶ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 114-115.

¹³⁷ Rovněž v roce 2008, nicméně zde byl odvod zřizovateli 0, proto není nutné provést úpravu výše závazku.

¹³⁸ Ty dříve stály v rozvaze v rámci cizích zdrojů samostatně mimo závazky, od roku 2010 jsou součástí KZ_v (v případě MŠ se jedná o dohadné účty pasivní – nevyfakturované dodávky energií, za něž MŠ předem zaplatila zálohu).

ke konci roku vysvětlitelná potřebou mít likvidní prostředky na úhradu závazků (charakteru závazků zaměstnancům, státu, pojišťovně) počátkem příštího roku ve stanovených datech ihned k dispozici (z deníku dokladů MŠ jsou počátkem roku patrné podstatně vyšší výdaje peněžních prostředků než jejich příjem). Negativně však lze pohlížet na hodnoty L_1 ke konci roku 2007 a 2011, kdy přesáhly hodnotu 1 a MŠ tudíž měla v držení více likvidních prostředků, než potřebovala na úhradu veškerých závazků. Důvodem takto vysoké okamžité likvidity je mj. skutečnost, že je MŠ v alokaci prostředků poměrně dosti limitována zákonem MRP a zřizovací listinou.

4.2.5 Ukazatelé aktivity

Ukazatelé aktivity mají u PO spíše doplňující charakter, řadí se k nim např. **ukazatel obratu kapitálu** (OK). Tato výkonnost zdrojů vložených do produkce, vyjádřená pomocí vzorce (10), je uvedena v tab. 18.

$$OK = \frac{V}{K_p} \quad (10)$$

kde V ... celkové výnosy,

K_p ... průměrná hodnota kapitálu (průměr počátečního a konečného stavu).¹³⁹

Pro zajištění porovnatelnosti dat je provedena úprava výnosů roku 2007, výnosy jsou sníženy o velikost odvodu z provozní dotace.¹⁴⁰ Do výpočtů jsou zahrnuty veškeré výnosy školy včetně dotací ze SR a od zřizovatele, neboť se jejich výše rovněž odvíjí od výkonů organizace (počtu dětí). Obrat kapitálu MŠ nabývá za těchto okolností vysokých hodnot. Kapitál se pomocí daného ocenění produkce MŠ vrací do fungování organizace přibližně 0,8x, výkonnost využívaných zdrojů tak lze hodnotit kladně.

¹³⁹ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 119-120.

¹⁴⁰ Na hodnotu celkového kapitálu neměly uvedené změny účetnictví vliv.

Tab. 18 – Obrat kapitálu MŠ Beruška v letech 2007-2011

<i>Rok</i>	<i>V v Kč</i>	<i>K_p v Kč</i>	<i>OK</i>
2007	6 316 155	7 889 942	0,80
2008	6 585 301	7 721 786	0,85
2009	7 063 030	8 069 717	0,88
2010	6 981 313	8 367 668	0,83
2011	6 992 777	8 030 899	0,87

Zdroj: vlastní zpracování dle Přehledu hlavní knihy (analytika) Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

4.2.6 Ukazatele investičního rozvoje/útlumu

Pro posouzení stavu, v jakém se nachází majetek školy, slouží koeficient opotřebení dlouhodobého majetku (k_{ODM}) vypočtený dle vzorce (11).

$$k_{ODM} = 1 - \frac{\Sigma ZC}{\Sigma PC} \quad (11)$$

kde ΣPC ... souhrn pořizovacích cen dlouhodobého majetku,

ΣZC ... souhrn zůstatkových cen dlouhodobého majetku.

Literatura uvádí, že výpočet lze provést buď pouze pro dlouhodobý odepisovaný majetek, nebo lze do něj zahrnout i majetek neodepisovaný (což by ale koeficient vylepšovalo).¹⁴¹

U MŠ Beruška bylo hodnoceno opotřebení DM odepisovaného, a to nejprve včetně DDM, následně bez nich. Důvodem jejich vyjmutí je skutečnost, že je DDM zcela odepsán ještě tentýž rok, kdy je pořízen. Tyto předměty proto mají koncem roku nulovou zůstatkovou cenu, ačkoliv součet pořizovacích cen narostl, hodnota k_{ODM} je tímto zvýšena, viz tab. 19.

¹⁴¹ KRAFTOVÁ, I., viz odkaz č. 34, s. 133-134.

Tab. 19 – Koeficient opotřebení DM v letech 2007-2011

<i>Rok</i>	<i>ΣPC (včetně DDM)</i>	<i>ΣPC (bez DDM)</i>	<i>ΣZC</i>	<i>k_{ODM} (s DDM)</i>	<i>k_{ODM} (bez DDM)</i>
2007	11 411 106	9 217 285	5 881 592	0,48	0,36
2008	11 539 496	9 217 285	5 664 951	0,51	0,39
2009	12 714 709	10 387 281	6 500 665	0,49	0,37
2010	12 736 107	10 382 012	6 277 405	0,51	0,40
2011	12 721 989	10 382 012	6 062 852	0,52	0,42

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy Mateřské školy Beruška v letech 2007-2011.

Hodnota ukazatele vypovídá o tom, že je DM školy z více jak třetiny opotřebován.¹⁴² Mírné zlepšení v roce 2009 bylo zapříčiněno svěřením dalšího DM do správy školy. Lze z toho vyvodit určitou potřebu investice (zejména restitučního charakteru), nicméně MŠ dostatečným obnosem prostředků v rámci investičního fondu nedisponuje. Ač by měly být zdrojem tohoto fondu odpisy, zřizovatel škole finanční prostředky na odpisy na bankovní účet nezasílá.¹⁴³

Škola tak mohla na majetku realizovat pouze opravy a údržby (v řádu 100-150 tis. Kč ročně), nikoliv technické zhodnocení. Zřizovatel však již nějakou dobu zvažuje poskytnout škole investiční dotaci na rekonstrukci školy (zateplení budovy), což by bylo vzhledem k opotřebení budov vítané řešení, které by s sebou v budoucnu přineslo i nižší nároky školy na dotaci na teplo a zřejmě i na opravy.

¹⁴² Hodnota koeficientu je ovlivněna způsobem odepisování; MŠ provádí odepisování dle doby předpokládané životnosti majetku (odpisy jsou rovnoměrné).

¹⁴³ O odpisech se tak sice účtuje v rámci výnosů z rozpočtů ÚSC, nicméně pohledávka za rozpočty ÚSC nezanikne obdržením finančních prostředků od zřizovatele, ale snížením investičního fondu na konci kalendářního roku (čtvrtletně je tento fond navyšován při současném snižování fondu DM/jmění účetní jednotky, proto je konečný stav na konci období 0).

5. Návrhy na získání dalších finančních prostředků

Príspevkovým organizacím je obecně doporučováno, aby se nespolehaly pouze na příliv peněz z veřejných rozpočtů a začaly pracovat i na jiných aktivitách (např. na doplňkových činnostech a marketingu, tj. na dobrém jménu, vztazích s veřejností a fundraisingu¹⁴⁴), neboť státní správa a samospráva může kdykoliv změnit způsob jejich financování.¹⁴⁵ Tento argument je umocněn aktuálním děním ve školství, např.:

- plánovanou reformou systému financování RgŠ (změny týkající se ekonomického zabezpečení mohou být u některých škol a ŠZ výrazné).
- chystanými úsporami ve školství (za účelem udržení plánované výše schodku SR musí MŠMT snížit rozpočtované výdaje o cca 2,5 mld. Kč),
- problémy s čerpáním peněz z Evropské unie, z OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost může Česká republika přijít až o 53 mld. Kč.

Z těchto důvodů je předmětem 5. kapitoly vypracování návrhů aktivit, ze kterých by škole plynuly další finanční prostředky a které by přispěly ke zvýšení její soběstačnosti. Součástí návrhů je kalkulace nákladů a vyhodnocení přínosu pro MŠ v podobě zisku.

5.1 Návrhy v oblasti doplňkové činnosti MŠ

S přihlédnutím k výsledkům finanční analýzy provedené v minulé kapitole lze mateřské škole doporučit rozšíření doplňkových činností. Do úvahy připadá např. organizace letního „**příměstského tábora**“, **prodloužení odpoledního provozu**, příležitostné pořádání „**noční školky**“ či **odpoledních kroužků**. Zmíněné aktivity spadají svou obsahovou náplní do činností, na něž má MŠ vystaven živnostenský list a jež jsou povoleny i zřizovatelem.

¹⁴⁴ Fundraising představuje činnosti vedoucí k získání finančních/jiných prostředků na obecně prospěšnou činnost organizací (nevládních neziskových organizací, PO, obcí, krajů, církví) např. od firem či jiných dárců a sponzorů. Součástí je také pořádání benefičních akcí, organizování klubů přátel apod.

¹⁴⁵ MPSV. *Aby státní i nestátní neziskové organizace byly úspěšné* [online]. Praha: Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2009 [vid. 2012-3-12]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/cs/7721>.

Předmětem následující kalkulace jsou první dvě ze zmíněných aktivit, tj. příměstský tábor a příležitostné prodloužení odpoledního provozu. **Příměstský tábor** spočívá v přípravě několikadenního programu (sportovního, kulturního, výtvarného, vědomostního) pro děti, které se na rozdíl od tradičních táborů vrací každý večer domů. Nejčastěji bývá organizován v období letních prázdnin, kdy jsou školy standardně zavřené a rodiče vyhledávají možnosti profesionálního dozoru nad dětmi. Také **prodloužení odpoledního provozu** představuje nadstandardní službu rodičům. Tradičně má MŠ otevřeno do 16.30 h, návrh počítá s příležitostným prodloužením provozu (dle zájmu rodičů) do 17.30 h.

5.2 Kalkulace nákladů

Kalkulace je složka manažerského účetnictví, jejíž podstata spočívá ve zjištění a stanovení nákladů na výkon, který je přesně druhově a objemově vymezen. Kalkulaci lze sestavit před vlastním zahájením činnosti (kalkulace předběžná) či po provedení výkonů (kalkulace výsledná). Zde navrhovaná kalkulace nákladů doplňkových činností MŠ má **předběžný** charakter. Jejím cílem je zjistit, zda se dané činnosti vyplatí s ohledem na zjištěné hodnotové ukazatele realizovat.

Předmětem kalkulace (druhem výkonu, na nějž se zjišťují hodnotové veličiny) je již zmíněný příměstský tábor a prodloužený provoz. Předmět kalkulace je dále vymezen:¹⁴⁶

- **kalkulační jednicí** (elementární jednotkou výkonu), kterou je v případě příměstského tábora 1 dítě/5 dní, v případě rozšířeného provozu 1 dítě/1 h,
- **kalkulovaným množstvím** (počtem kalkulačních jednic, na něž se zjišťují celkové náklady), specifikovaným v podkapitole 5.2.5.

V rámci kalkulace se rozlišují náklady **přímé** (vznikající v souvislosti s jediným druhem výkonu) a **nepřímé** (vznikající v souvislosti s více druhy výkonů). U přímých nákladů se doporučuje oddělit tzv. přímé jednicové náklady a přímé náklady režijního charakteru. Většina režijních nákladů však zpravidla spadá do nákladů nepřímých, jež jsou

¹⁴⁶ KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008, s. 120-122. ISBN 978-80-7261-141-6.

na kalkulační jednici přiřazovány pomocí různých kalkulačních technik. Část režie je ovlivněna stupněm využití kapacity (variabilní režie), část je na objemu výkonů nezávislá (fixní režie). Za účelem oddělení fixních a variabilních nákladů bude v případě kalkulace doplňkových činností použita **dynamická (kapacitní) kalkulace**. Její vypovídací schopnost je oproti tradiční absorpční kalkulaci¹⁴⁷ rozšířena o to, jak budou náklady ovlivněny změnami v objemu výkonů (tj. počtu dětí).¹⁴⁸ Dynamická kalkulace využívá tzv. „zákonu zhromadnění“, dle kterého jednotkové náklady na výrobek klesají s rostoucím množstvím výkonů, prováděna je proto pro různá vyrobená množství.¹⁴⁹ Jednotlivé kalkulované položky jsou uspořádány do **kalkulačního vzorce** dynamické kalkulace (viz obr. 4), účetní jednotka však může podobu vzorce upravit dle svých potřeb.¹⁵⁰

přímé (jednicové) náklady
+ ostatní přímé náklady (variabilní/fixní)
= **přímé náklady celkem**

+ výrobní režie (variabilní/fixní)
= **vlastní náklady provozu**
+ prodejní režie (variabilní/fixní)
= **vlastní náklady výkonu**
+ správní režie
= **úplné vlastní náklady výkonu**

Zdroj: KRÁL, B., Manažerské účetnictví, s. 138.

Obr. 4 – Vzorec dynamické kalkulace

Přímými jednicovými náklady jsou v případě doplňkových činností náklady na potraviny a ostatní služby, přímými náklady fixního charakteru náklady na zaměstnance. Náklady na energie představují fixní režii, provozní materiál a část spotřeby vody režii variabilní.

¹⁴⁷ Jelikož tradičně užívaná absorpční kalkulace představuje statické zobrazení vztahu nákladů ke kalkulační jednici, neposkytla by informace o změnách nákladů, které by byly vyvolány změnou v objemu výkonů (nezaznamenává efekt z deprese fixních nákladů, kdy průměrné fixní náklady s růstem objemu výkonu klesají).

¹⁴⁸ KRÁL, B., viz odkaz č. 146, s. 123-138.

¹⁴⁹ SOUKUPOVÁ, V. a D. STRACHOTOVÁ. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2005, s. 20 s. ISBN 80-708-0575-7.

¹⁵⁰ KRÁL, B., viz odkaz č. 146, s. 137-138.

Postup předběžné kalkulace nákladů je v následujícím textu rozdělen do 2 fází:

- V první fázi se vypočítají přímé jednicové náklady a variabilní režie (u té se předpokládá lineární průběh) na jednotku výkonu (kalkulační jednici). Fixní náklady jsou zjišťovány nejprve na celý předmět kalkulace. Propočty nákladů vychází ze skutečných nákladů loňského účetního období, navýšených o určitou přírážku (výjimkou je kalkulace nákladů na zaměstnance).¹⁵¹
- V další fázi jsou rovněž fixní náklady kvantifikovány na kalkulační jednici, a to pomocí dělení nákladů celkově kalkulovaným množstvím.

5.2.1 Pracovněprávní vztahy, náklady na zaměstnance

Výkon doplňkové činnosti mohou zabezpečovat vlastní zaměstnanci MŠ nebo externí pracovníci. Pokud MŠ pověří provozováním této činnosti pracovníka z vlastních řad, musí dbát ustanovení zákoníku práce, dle kterého *„Zaměstnanec v dalším základním pracovněprávním vztahu u téhož zaměstnavatele nesmí vykonávat práce, které jsou stejně druhově vymezeny.“*¹⁵² Základní pracovněprávní vztah je definován jako pracovní poměr či právní vztah založený dohodami o pracích konaných mimo pracovní poměr.¹⁵³

Jelikož se charakter prací vykonávaných během navrhované doplňkové činnosti neliší od prací vyplývajících z uzavřených pracovních poměrů, nesmí MŠ s **vlastními pracovníky uzavřít další pracovní smlouvu či dohodu o provedení práce** (dále jen DPP) **a dohodu o pracovní činnosti** (dále jen DPČ). Interní pracovníci MŠ se mohou na doplňkové činnosti podílet pouze prostřednictvím stávající pracovní smlouvy a je nutné za ně odvádět sociální a zdravotní pojištění.

Jako ekonomicky vhodnější a hospodárnější řešení se proto ukazuje najmutí **externích pracovníků, které lze zaměstnat na DPP**, neboť žádná z navrhovaných doplňkových činností nezakládá zaměstnanci příjem vyšší než 10 tis. Kč měsíčně a DPP by tudíž

¹⁵¹ Nepřímé náklady se na předmět kalkulace stanoví prostřednictvím různých naturálních rozvrhových základů (např. dle počtu hodin nebo plochy vykonávané doplňkové činnosti).

¹⁵² Zákon č. 26/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, §34 b odst. 2.

¹⁵³ Tamtéž, § 3.

nepodléhala zdravotnímu a sociálnímu pojištění. Bylo by však nutné respektovat podmínku nepřekročení rozsahu 300 odpracovaných hodin ročně.¹⁵⁴ Mateřská škola ale musí kromě ekonomického hlediska zvážit také hledisko organizační a především bezpečnostní, z tohoto důvodu lze předpokládat, že upřednostní především interní zaměstnance.

Interním zaměstnancům bude hrazena **odměna** odpovídající rozsahu činnosti. Tato odměna bude poskytována z prostředků doplňkové činnosti a nebude tudíž zahrnována do závazného limitu prostředků na platy pro pedagogické pracovníky a limitu prostředků na platy pro nepedagogické pracovníky (bude vyplácena nad jejich rámec). Výši odměny může stanovit ředitelka MŠ, neboť ve zřizovací listině MŠ stojí, že „výše *mzdových prostředků uplatňovaných jako náklad doplňkové činnosti se neusměrňuje*“¹⁵⁵. V následujících kalkulacích je výše stanovena přiměřeně k hodinové mzdě zaměstnanců, která jim náleží dle vnitřních platových předpisů školy. Odměna pedagogickým pracovníkům tak bude činit 120 Kč/1 h, odměna provozním pracovníkům vykonávajícím činnost ŠJ 85 Kč/1 h a ostatním provozním pracovníkům 80 Kč/1 h.

Součástí nákladů na zaměstnance je také **příděl do FKSP**, jenž je tvořen ve výši 1 % z objemu nákladů zúčtovaných na platy a odměny. Zaměstnavatel je dále povinen za zaměstnance odvést **sociální a zdravotní pojistné** ve výši 34 % hrubé výše odměn.

Personální zajištění provozu doplňkových činností uvádí tab. 20. Rozpis vychází z těchto požadavků ředitelky MŠ:

- V případě tábora je stanoven maximální počet dětí na 1 pedagogickou pracovníci na 27 (za současné 8h pracovní doby školnice a 6,5h pracovní doby kuchařky) a maximální počet celkově přijatých dětí na 40. V závislosti na počtu dětí tedy budou tuto doplňkovou činnost vykonávat 1-2 pedagogické pracovníce.
- V případě rozšířeného odpoledního provozu je 1 pedagogické pracovníci povoleno vykonávat dohled také nejvýše nad 27 dětmi, ředitelka MŠ vyžaduje přítomnost provozní zaměstnankyně (školnice) při počtu dětí vyšším než 10.

¹⁵⁴ Zákon č. 26/2006 Sb., zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů, §75.

¹⁵⁵ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 87, s. 7.

Tab. 20 – Personální zajištění doplňkových činností

<i>Směna</i>		<i>pedagogická pracovnice 1</i>	<i>pedagogická pracovnice 2</i>	<i>školnice, uklízečka</i>	<i>kuchařka</i>
<i>Počet dětí</i>					
<i>Příměstský tábor (47,5 h)</i>	Do 27 dětí	7-16.30 h		8.30-16.30 h	7.30-14 h
	28-40 dětí	7-16.30 h	7-16.30 h	8.30-16.30 h	7.30-14 h
<i>Rozšíření provozu</i>	Do 10 dětí	16.30-17.30 h			
	11-27 dětí	16.30-17.30 h		16.30-17.30 h	

Zdroj: vlastní

Údaje z tab. 20 jsou podkladem pro kalkulaci nákladů na zaměstnance, uvedené v tab. 21. V případě pětidenního příměstského tábora jsou náklady na zaměstnance vyčísleny na 15 745 Kč/ 23 439 Kč (dle počtu dětí), v případě rozšíření odpoledního provozu o 1 h na 162 Kč /270 Kč.

Tab. 21 – Kalkulace nákladů na zaměstnance, zajišťujících doplňkovou činnost

<i>Náklady</i>		<i>Odměny v hrubé výši</i>	<i>Zákonné pojistné</i>	<i>Příděl do FKSP</i>	<i>Celkové náklady na zaměstnance</i>
<i>Počet dětí</i>					
<i>Příměstský tábor (47,5 h)</i>	Do 27 dětí	11 663 Kč	3 965 Kč	117 Kč	15 745 Kč
	28-40 dětí	16 763 Kč	5 699 Kč	168 Kč	23 439 Kč
<i>Rozšíření provozu o 1 h</i>	Do 10 dětí	120 Kč	41 Kč	1 Kč	162 Kč
	11-27 dětí	200 Kč	68 Kč	2 Kč	270 Kč

Zdroj: vlastní

5.2.2 Náklady na energie

Jak ustanovuje Statutární město Liberec ve zřizovací listině MŠ Beruška, „*Společné náklady na hlavní a doplňkovou činnost (plyn, voda, elektrická energie, teplo) musí účetní jednotka rozdělit na základě propočtu mezi činnostmi.*“¹⁵⁶ Způsob propočtu však zřizovací listinou ani metodikou ke zřizovací listině specifikován není. Je proto v kompetenci ředitelky MŠ/účetní organizace, aby stanovila způsob rozdělení těchto nákladů mezi hlavní a doplňkovou činnost. Postup kalkulace by však měl být součástí směrnice pro doplňkovou činnost, přičemž dle zřizovací listiny „...*ředitel organizace vypracuje směrnice*

¹⁵⁶ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 87, s. 7.

pro realizaci doplňkové činnosti a předloží je ke schválení zřizovateli.¹⁵⁷ Tímto je zabezpečeno, že má zřizovatel kalkulace pod kontrolou.

Dosavadní způsob propočtu nákladů na energie je nastíněn v podkapitole 4.2.2, účetní MŠ je stanovuje ve výši 25 % z celkových výnosů doplňkové činnosti. Následující text však předkládá vlastní návrhy propočetů, které respektují skutečnou spotřebu energií. Závěrečná část podkapitoly (5.3) hodnotí ekonomické dopady jednotlivých doplňkových činností při použití navrhované kalkulace nákladů a dále při použití kalkulace účetní MŠ.

Navrhované předběžné kalkulace vychází z hodnot převzatých z loňských účetních výkazů MŠ, navýšených o 15% přírážku.¹⁵⁸ Tato přírážka je do kalkulace zahrnuta z důvodu zohlednění růstu cen energií či případného nárůstu spotřeby energií.

a) Náklady na teplo

Náklady na teplo jsou nezávislé na počtu dětí, mají tedy fixní charakter. V případě **příměstského tábora** vychází předběžná kalkulace nákladů ze skutečné spotřeby tepla za období červenec-srpen 2011, zjištěné z dodavatelských faktur.¹⁵⁹ Tato spotřeba je rozpočítána na 1 h letního provozu MŠ. Náklady na teplo jsou po zahrnutí přírážky odhadnuty na částku 1648 Kč za 5 dní, viz tab. 22.

Tab. 22 – Předběžná kalkulace nákladů na teplo – letní příměstský tábor

<i>Položka</i>	<i>Předběžná kalkulace</i>
<i>Skutečná spotřeba tepla v červenci a srpnu 2011</i>	5743,7 Kč
<i>Doba provozu MŠ v červenci a srpnu 2011</i>	19 dní (190h)
<i>Spotřeba tepla – 1 h provozu</i>	30,2 Kč/1 h
<i>Spotřeba tepla – 1h s 15% přírážkou</i>	34,3 Kč/1 h
Odhadované náklady na teplo – 47,5h provozu	1 648,3 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška za rok 2011.

¹⁵⁷ Statutární město Liberec, viz odkaz č. 87, s. 7.

¹⁵⁸ Teplo oproti minulému roku zdraží cca o 12 %, voda o 11 %, plyn o 5 % a elektrická energie o 3 %. Přírážka je však pro zjednodušení a přehlednost stanovena na jednotné úrovni, nikoliv pro jednotlivé druhy energií zvlášť. Protože je hlavní položkou nákladů za energie teplo, odvíjí se hodnota přírážky od hodnoty předpokládaného zdražení tepla (+ je zde ponechána mírná rezerva, neboť ke zdražování může dojít i v průběhu roku).

¹⁵⁹ U ostatních energií se nevychází z jednotlivých faktur, neboť spotřeba a fakturované částky mezi jednotlivými obdobími nevykazují tak markantní rozdíly, jako je tomu u tepla. Pro zjednodušení jsou proto u ostatních nákladů rozpočítávány náklady celkové, zjištěné z účetních výkazů MŠ.

V případě příležitostného rozšíření **odpoledního provozu** formou doplňkové činnosti lze postupovat propočtem celkových ročních nákladů vynaložených na teplo tak, aby propočet odrážel dobu trvání této doplňkové činnosti v poměru k celkové době ročního provozu.¹⁶⁰ Náklady na 1 h jsou odhadovány na 329 Kč, viz tab. 23.

Tab. 23 – Předběžná kalkulace nákladů na teplo – prodloužený provoz

<i>Položka</i>	<i>Předběžná kalkulace</i>
<i>Skutečné náklady za teplo v roce 2011</i>	666 244,5 Kč
<i>Doba provozu MŠ v roce 2011</i>	233 dní (2330 h)
<i>Náklady na teplo – 1 h provozu</i>	285,9 Kč
Odhadované náklady na teplo – 1 h s 15% přírážkou	328,8 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška za rok 2011.

b) Náklady na plyn

Náklady na plyn jsou považovány za fixní, v obou případech jsou celkové roční náklady rozpočítány do nákladů doplňkových činností dle doby jejich provozu. Předběžná kalkulace je uvedena v tab. 24. Výše nákladů činí v případě příměstského tábora 214 Kč, v případě 1h prodloužení provozu 5 Kč.

Tab. 24 – Předběžná kalkulace nákladů na plyn za doplňkovou činnost

<i>Položka</i>	<i>Předběžná kalkulace</i>
<i>Skutečné náklady za plyn v roce 2011</i>	9 073,4 Kč
<i>Doba provozu MŠ v roce 2011</i>	233 dní (2330 h)
<i>Náklady na plyn – 1 h provozu</i>	3,9 Kč
Odhadované náklady – 1 h provozu s 15% přírážkou	4,5 Kč
Odhadované náklady – 47,5 h provozu s 15% přírážkou	213,8 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška za rok 2011.

c) Náklady na vodné, stočné

Náklady na vodné a stočné jsou rozděleny na složku **fixní** (odhadem 20 %, představující např. spotřebu vody při úklidu, vaření apod.) a na složku **variabilní**, odvíjející se od počtu dětí v MŠ (odhadem 80 %), viz tab. 25.

¹⁶⁰ Vzhledem k tomu, že je možné tuto doplňkovou činnost (na rozdíl od příměstského tábora) vykonávat v průběhu celého roku, vychází se při předběžné kalkulaci z celkových nákladů předchozího období (vyšší náklady na teplo v zimních měsících vykompenzují nižší náklady za období duben až září).

Tab. 25 – Fixní a variabilní náklady na vodné a stočné

<i>Položka</i>	<i>Předběžná kalkulace</i>
<i>Skutečné náklady za vodu v roce 2011</i>	81 229,0 Kč
<i>Doba provozu MŠ v roce 2011</i>	233 dní (2330 h)
<i>Náklady na vodu 1 h při počtu 135 dětí, po zahrnutí 15% přírážky</i>	40,1 Kč
<i>z toho: 20 % fixní náklady</i>	8,0 Kč
<i>80 % variabilní náklady – 135 dětí</i>	32,1 Kč
Variabilní náklady – 1 dítě 1h	0,24 Kč
<i>Náklady na 47,5h provozu</i>	1 904,8 Kč
<i>z toho: 20 % fixní náklady</i>	380,0 Kč
<i>80 % variabilní náklady (135 dětí)</i>	1 524,8 Kč
Variabilní náklady – 1 dítě 47,5 h	11,3 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška za rok 2011.

Podílem celkových nákladů vodného a stočného za rok 2011 a celkovým počtem hodin provozu MŠ byl zjištěn objem nákladů na vodu za 1 h (při celkovém počtu 135 dětí), který byl po zahrnutí 15% přírážky rozdělen na složku fixní a variabilní. Fixní náklady, stanovené na celý předmět kalkulace, činí 8 Kč/1 h (v případě tábora 380 Kč/5 dní). Variabilní náklady jsou vyčísleny na kalkulační jednici, tj. 0,2 Kč/1 dítě/1 h v rámci prodlouženého provozu, 11 Kč/1 dítě/47,5 h v rámci příměstského tábora.

d) Náklady na elektrickou energii

Propočet nákladů na elektrickou energii, obsažený v tab. 26, je založen na předpokladu závislosti spotřeby této energie na využitých prostorách (s větší plochou rostou náklady na osvětlení, náklady na větší množství elektrospotřebičů apod.).¹⁶¹ Nepřímo se tak odvíjí od počtu dětí: v intervalu 1-27 dětí budou využité prostory představovat 29 % celkové plochy MŠ, v intervalu 28-40 dětí cca 42 %.¹⁶²

Pokud by letní příměstskou školu navštívilo méně jak 28 dětí, činila by předběžná hodnota kalkulovaných nákladů na elektrickou energii za 5 dní cca 657 Kč. Při větším zájmu by se tato hodnota blížila 945 Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že je maximální počet dětí účastníků se prodlouženého odpoledního/večerního provozu stanoven na 27 dětí, bude

¹⁶¹ Neuvažuje se zde nižší spotřeba v letních měsících.

¹⁶² Propočteno dle ploch jednotlivých užívaných místností.

počet využívaných místností stále stejný a hodnota nákladů je tak vyčíslena na jednotné úrovni 14 Kč.

Tab. 26 – Náklady na elektrickou energii za doplňkovou činnost

<i>Položka</i>	<i>Předběžná kalkulace</i>
<i>Skutečné náklady na elektrickou energii v roce 2011</i>	96 644,0 Kč
<i>Doba provozu MŠ v roce 2011</i>	233 dní (2330 h)
<i>Náklady na elektrickou energii – 1 h provozu</i>	41,5 Kč
<i>Odhadované náklady na 1 h provozu – celá MŠ (s 15% přírážkou)</i>	47,7 Kč
Odhad nákladů – 1 h při využití 29 % prostor MŠ (1-27 dětí)	13,8 Kč
<i>Odhadované náklady na 47,5 h – celá MŠ (s 15% přírážkou)</i>	2 265,8 Kč
Odhad nákladů – 47,5 h při využití 29 % prostor MŠ (1-27 dětí)	657,1 Kč
Odhad nákladů – 47,5 h při využití 41,7 % prostor MŠ (28-40 dětí)	944,8 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška za rok 2011.

5.2.3 Náklady na potraviny

Předběžná kalkulace nákladů na potraviny vychází z výše úplaty za školní stravování (tj. 30 Kč/1 den) po zahrnutí 15% přírážky (přírážka zohledňuje zdražení potravin v roce 2012 vlivem zvýšení snížené sazby daně z přidané hodnoty či vyšší cenu za příležitostné stravování mimo budovy MŠ v rámci výletních aktivit).¹⁶³ Náklady na potraviny jsou tak odhadnuty na částku 173 Kč/1 dítě po celý táborový pobyt. Protože během prodlouženého odpoledního provozu již děti stravovány nebudou, kalkulace těchto nákladů se neprovádí.

5.2.4 Ostatní náklady

Do kalkulovaných nákladů¹⁶⁴ jsou dále zahrnuty náklady na ostatní služby a spotřeba provozního materiálu. **Náklady na ostatní služby** představují ceny vstupného a dopravy (kalkulovány jsou proto pouze u příměstského tábora). Stanoveny jsou odhadem

¹⁶³ Předběžná kalkulace nákladů na potraviny nevychází ze skutečných nákladů roku 2011, neboť by bylo nutné zohlednit, kolik dětí se v MŠ stravovalo celodenně a kolik pouze do oběda (jinak hrozí podhodnocení výše těchto nákladů).

¹⁶⁴ Do nákladů nejsou zahrnuty odpisy či oprava a údržba majetku, neboť nefigurují ve výčtu společných nákladů na doplňkovou a hlavní činnost ve zřizovací listině.

na 300 Kč/1 dítě po celý pobyt (tj. 47,5 h); výši lze přesněji poupravit po sestavení plánu výletních, kulturních a sportovních akcí.

Mezi **provozní materiál** lze zařadit např. výtvarný materiál, mycí a hygienické prostředky, kancelářské potřeby a dovybavení lékárníčky. Protože se jeho spotřeba odvíjí od počtu dětí, představuje provozní materiál variabilní náklad. V předběžné kalkulaci (viz tab. 27) není obsažena veškerá spotřeba materiálu na účtu 501, ale pouze její část, spadající do hospodářského střediska 1.¹⁶⁵ Odhad nákladů na provozní materiál tak činí 62 Kč/1 dítě po dobu trvání příměstského tábora a 1 Kč/1dítě na 1 h prodlouženého provozu.

Tab. 27 – Předběžná kalkulace spotřeby provozního materiálu

<i>Položka</i>	<i>Předběžná kalkulace</i>
<i>Skutečná spotřeba provozního materiálu v roce 2011</i>	342 408 Kč
<i>Doba provozu MŠ v roce 2011</i>	233 dní (2330 h)
<i>Spotřeba materiálu – 1 h provozu (135 dětí)</i>	147,0 Kč
<i>Spotřeba materiálu – 1h provozu s 15% přírážkou (135 dětí)</i>	169,1 Kč
Odhadované náklady za materiál – 1 h provozu 1 dítě	1,3 Kč
Odhadované náklady za materiál – 47,5 h provozu 1 dítě	61,8 Kč

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška za rok 2011.

5.2.5 Úplné vlastní náklady výkonu

Přímé jednicové náklady a náklady charakteru variabilní režie již byly na kalkulační jednici (tj. na 1 dítě/47,5 h v případě tábora, 1 dítě/1 h v případě prodlouženého provozu) vyčísleny. Pro kompletní sestavení **kalkulačního vzorce** zbývá kalkulační jednici přiřadit náklady fixního charakteru. Propočítaná výše fixních nákladů, připadající na celý předmět kalkulace, je dělena uvažovaným kalkulovaným množstvím.

Tab. 28 uvádí podobu kalkulačního vzorce pro příměstský tábor v případě, že je kalkulovaným množstvím 27 dětí (tj. plně obsazená 1 třída, neboť od tohoto počtu dětí dochází k navýšení fixních nákladů) a 40 dětí (2 třídy, neboli plně obsazená kapacita).

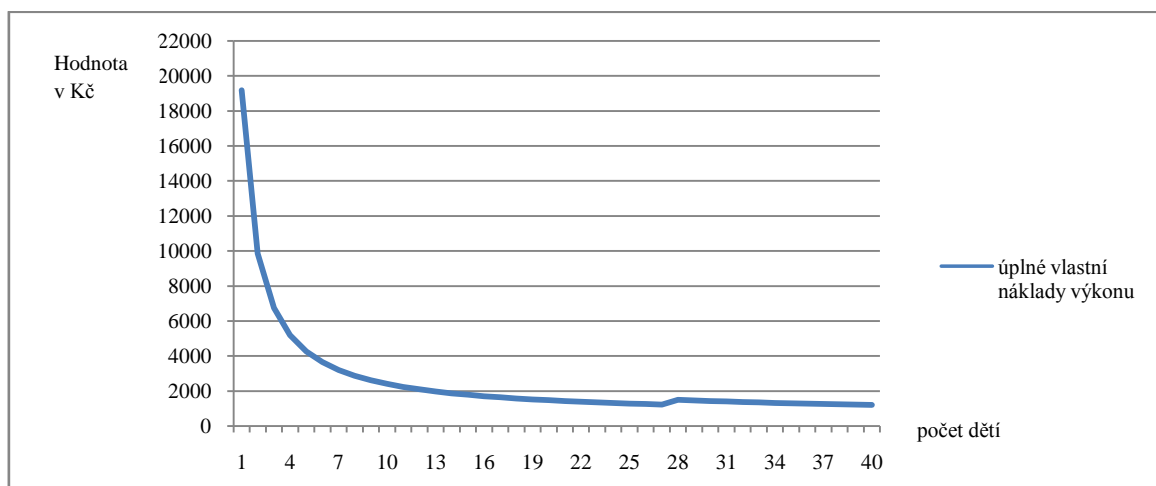
¹⁶⁵ Do ostatních středisek spadají např. již kalkulované potraviny či materiál pořizovaný nadstandardně z ostatních účelových dotací a darů (např. hudební nástroje, odměny dětem).

Tab. 28 – Kalkulační vzorec pro příměstský tábor

Položky/Kalkulované množství		27 dětí (1 třída)	40 dětí (2 třídy)
Přímé (jednicové) náklady	Potraviny	173,0 Kč	
	Ostatní služby	300,0 Kč	
Přímé náklady fixní	Náklady na zaměstnance	583,1 Kč	586,0 Kč
Přímé náklady celkem		1 056,1 Kč	1 059,0 Kč
Režie variabilní	Část spotřeby vody	11,3 Kč	
	Provozní materiál	61,8 Kč	
Režie fixní	Teplo	61,0 Kč	41,2 Kč
	Voda	14,1 Kč	9,5 Kč
	Elektrická energie	24,3 Kč	23,6 Kč
	Plyn	7,9 Kč	5,3 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu (1 dítě/47,5 h)		1 236,5 Kč	1 211,7 Kč

Zdroj: vlastní

Zúčastní-li se tábora 27 dětí, budou úplné vlastní náklady na 1 dítě/5 dní činit 1 237 Kč. Zvýší-li se kalkulované množství dětí na 40, sníží se tato částka na 1 212 Kč. Průběh výše úplných vlastních nákladů v závislosti na změnách počtu účastníků se dětí uvádí obr. 5. Úplné vlastní náklady výkonu až do počtu 27 dětí klesají, při počtu 28 dětí se mírně zvýší z důvodu navýšení fixních nákladů, poté se opět snižují. Důvodem klesajícího charakteru úplných vlastních nákladů výkonu je již zmíněný „zákon zhromadnění“.



Zdroj: vlastní

Obr. 5 – Vývoj úplných vlastních nákladů výkonu v případě příměstského tábora

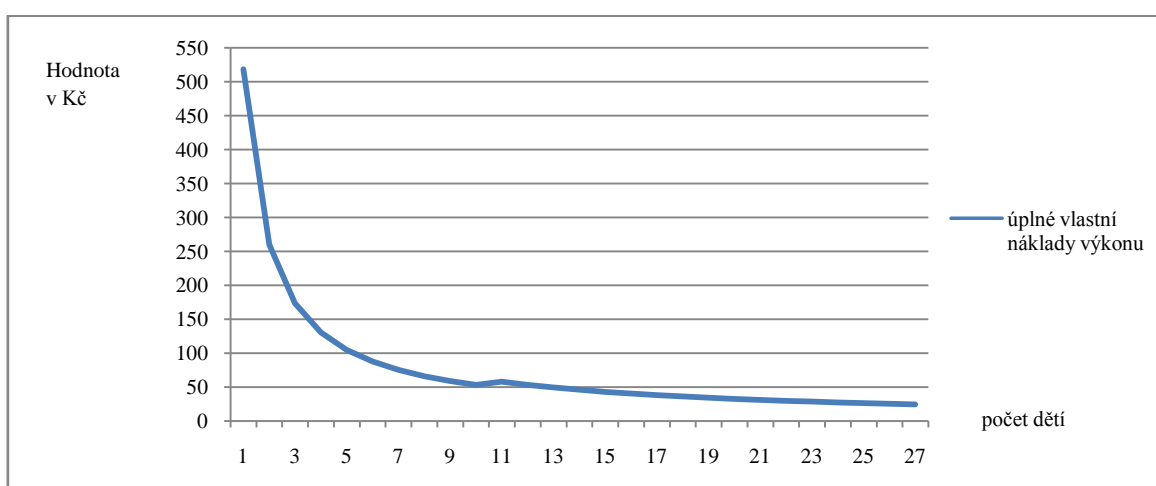
Kalkulační vzorec pro prodloužený odpolední provoz je vyjádřen pomocí tab. 29. V prvním případě jsou úplné vlastní náklady na 1 dítě/1h vyčísleny za předpokladu účasti 10 dětí (podléhajících doзору 1 pracovníka), ve druhém případě za předpokladu účasti 27 dětí (podléhajících doзору 2 pracovníků).

Tab. 29 – Kalkulační vzorec pro prodloužení provozu

Položky/Kalkulované množství		10 dětí	27 dětí
Přímé náklady fixní	Náklady na zaměstnance	16,2 Kč	10,0 Kč
Přímé náklady celkem		16,2 Kč	10,0 Kč
Režie variabilní	Část spotřeby vody	0,2 Kč	
	Provozní materiál	1,3 Kč	
Režie fixní	Teplo	32,9 Kč	12,2 Kč
	Voda	0,8 Kč	0,3 Kč
	Elektrická energie	1,4 Kč	0,5 Kč
	Plyn	0,5 Kč	0,2 Kč
Úplné vlastní náklady výkonu (1 dítě/1 h)		53,3 Kč	24,7 Kč

Zdroj: vlastní

Úplné vlastní náklady se na 1 dítě při celkově kalkulovaném množství 10 dětí pohybují ve výši 53 Kč, při celkově kalkulovaném množství 27 dětí na úrovni 25 Kč. Jak vyplývá z obr. 6, uvádějícího výši úplných vlastních nákladů výkonu při různém kalkulovaném množství, úplné vlastní náklady výkonu až do počtu 10 dětí klesají, poté se z důvodu zajištění další pracovní síly mírně zvýší.



Zdroj: vlastní

Obr. 6 – Vývoj úplných vlastních nákladů výkonu v případě prodlouženého odpoledního provozu

5.2.6 Stanovení ceny služeb

Tvorba cen nadstandardních služeb MŠ je orientována **konkurenčně**, odvíjí se od cen účtovaných jinými libereckými mateřskými školami (či jinými organizacemi) za podobné služby.

Liberecké pětidenní příměstské tábory se pohybují v cenové relaci 1 000-2 500 Kč, zde jsou příklady táborů pořádaných v roce 2012 a ceny za 1 dítě: Centrum volného času Arabela pořádá „Letní příměstský sportovní tábor“ (1 400 Kč), MŠ Petra „Týdny pohybu hrou“ (1 750 Kč), Centrum život hrou „Letní týden s angličtinou“ (2 490 Kč), občanské sdružení Motyčkovice klicka „Strašidláci z Jizerek“ (1 900 Kč, občanské sdružení Centrum generace „Letní příměstský tábor pro předškolní děti“ (1 700 Kč). S přihlédnutím k těmto cenám je cena tábora pořádaného školou Beruška stanovena na **1 600 Kč /1dítě**.

Při stanovení ceny za 1 h **prodloužení provozu MŠ** lze vycházet z cen, které si jiné MŠ účtují za odpolední kroužky pořádané po pracovní době. Např. MŠ Motýlek inkasuje za 1 h odpoledního kroužku 70 Kč (pokud dítě dochází pravidelně 1 den v týdnu 60 Kč, pokud 2 dny v týdnu 50 Kč), MŠ Rolnička 70 Kč. Cena MŠ Beruška je stanovena na nižší úrovni (**50 Kč**), neboť se jedná o hlídání dětí, nikoliv o profesionální odpolední kroužek.¹⁶⁶

5.3 Ekonomické zhodnocení návrhů a doporučení

Kompletní vyčíslení nákladů (za prvé při použití navrhované kalkulace nákladů, za druhé při použití kalkulace nákladů, jíž užívá účetní organizace), výnosů a zisku/ztráty obou navrhovaných doplňkových činností při různém naplnění kapacity obsahuje příloha F a G. K určení minimálního počtu dětí, nutného pro plné pokrytí předpokládaných nákladů doplňkové činnosti, poslouží výpočet **bodu zvratu**¹⁶⁷ (BZ) dle vzorce (12), viz tab. 30.

¹⁶⁶ Pokud by se MŠ rozhodla prodloužit svůj provoz také formou odpoledních kroužků, mohla by vycházet ze stejné kalkulace nákladů (s případným navýšením položky materiálu, pokud by se jednalo o výtvarný kroužek) a cena by mohla být stanovena na vyšší úrovni (60-70 Kč).

¹⁶⁷ Při výpočtu bodu zvratu v případě užití kalkulace nákladů dle účetní organizace jsou fixními náklady pouze náklady na zaměstnance. Náklady na energie představují v tomto případě variabilní náklady (jejich výše se zcela odvíjí od výnosů doplňkové činnosti, tudíž i od počtu účastníků se dětí).

$$BZ = \frac{FN}{c_j - v_j} \quad (12)$$

kde: FN ... fixní náklady,

c_j ... jednotková cena výkonu,

v_j ... jednotkové variabilní náklady.

Tab. 30 – Bod zvratu doplňkových činností

<i>Forma doplňkové činnosti</i>		<i>Tábor – 1 třída (1-27 dětí)</i>	<i>Tábor – 2 třídy (28-40 dětí)</i>	<i>Odpolední provoz (do 10 dětí)</i>	<i>Odpolední provoz (11- 27 dětí)</i>
<i>Výpočet BZ v případě použití:</i>					
<i>Navrhované kalkulace nákladů</i>	<i>FN</i>	18 644,2 Kč	26 625,9 Kč	517,1 Kč	625,1 Kč
	<i>c_j</i>	1 600,0 Kč	1 600,0 Kč	50,0 Kč	50,0 Kč
	<i>v_j</i>	546,1 Kč	546,1 Kč	1,5 Kč	1,5 Kč
	BZ	18 dětí	26 dětí	11 dětí	13 dětí
<i>Kalkulace nákladů užívané účetní MŠ</i>	<i>FN</i>	15 744,0 Kč	23 439,0 Kč	162,0 Kč	270,0 Kč
	<i>c_j</i>	1 600,0 Kč	1 600,0 Kč	50,0 Kč	50,0 Kč
	<i>v_j</i>	873,0 Kč	873,0 Kč	12,5 Kč	12,5 Kč
	BZ	22 dětí	33 dětí	5 dětí	8 dětí

Zdroj: vlastní

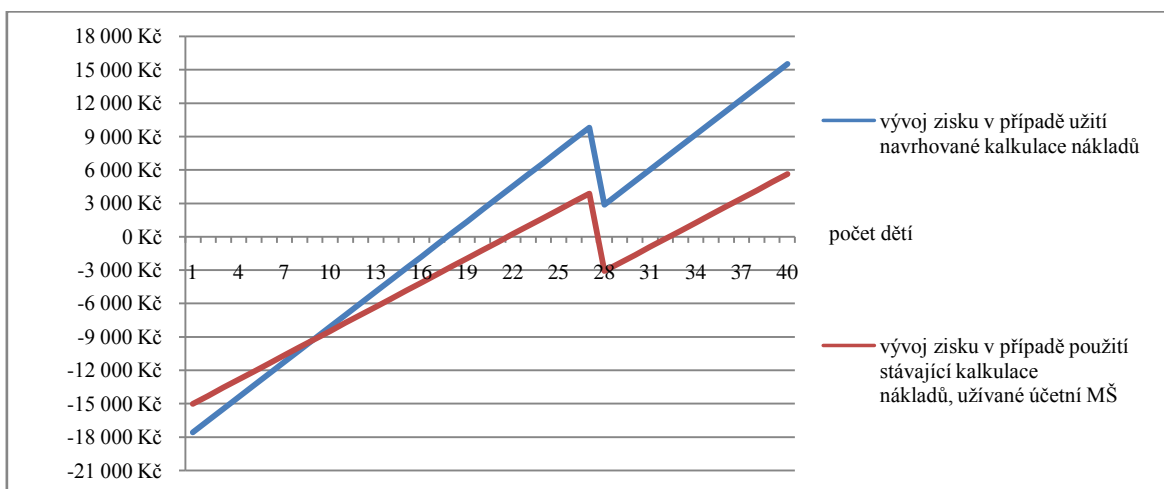
V případě použití zde navrhované kalkulace nákladů lze mateřské škole doporučit, aby **příměstský letní tábor** realizovala pouze v případě, že se k účasti přihlásí minimálně 18 dětí. Také by bylo vhodné zvážit stanovení horní kapacity dětí na 27 (při tomto počtu dětí by MŠ mohla dle předběžné kalkulace obdržet zisk ve výši 9 800 Kč), další třídu otevřít např. pouze za podmínky účasti minimálně 35 dětí.¹⁶⁸ Důvodem je pokles zisku v intervalu 28-34 dětí, jenž je způsobený navýšením fixních nákladů. Při naplnění celé kapacity (tj. 40 dětmi) lze dosáhnout zisku 15 530 Kč. Vývoj zisku zaznamenává modrá křivka¹⁶⁹ na obr. 7.

Spodní červená křivka na obr. 7 vyjadřuje průběh zisku, je-li použita kalkulace nákladů na energie ve výši 25 % výnosů (tedy kalkulace užívaná účetní MŠ). V tomto případě by bylo nutné zajistit účast minimálně 22 dětí, nicméně vzhledem k tomu, že rovněž interval

¹⁶⁸ Počet dětí 28-34 sice není ztrátový (viz BZ v tab. 30), nicméně škola by dosáhla mnohem nižšího zisku.

¹⁶⁹ Jednotlivé hodnoty jsou sice pro lepší znázornění spojeny do křivek, ve skutečnosti je však počet dětí nespojitá veličina.

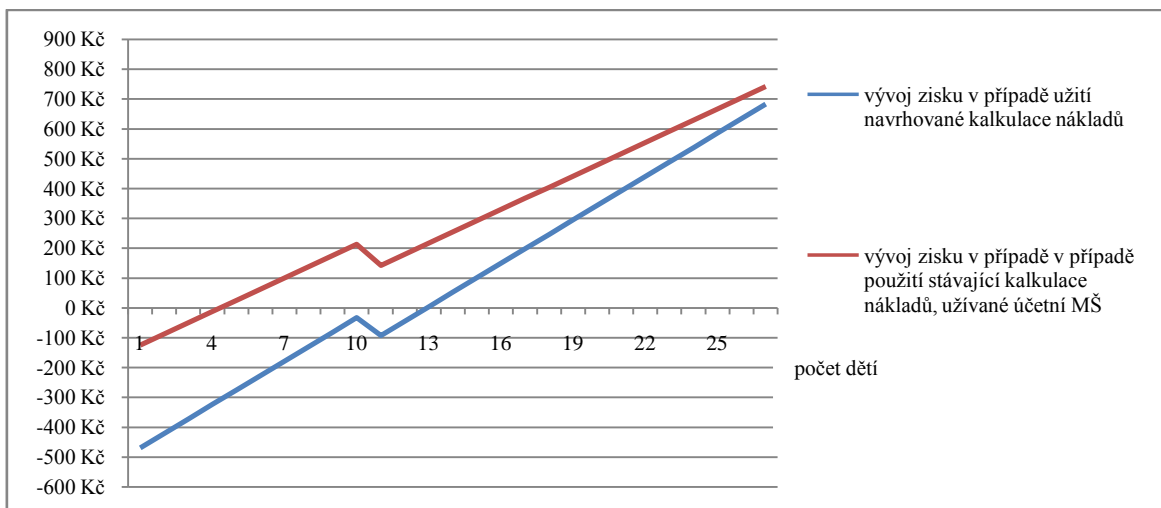
28-32 dětí je ztrátový, bylo by vhodné přijmout alespoň 33 dětí. Plné obsazení kapacity může škole přinést zisk ve výši 5 640 Kč.



Zdroj: vlastní

Obr. 7 – Vývoj zisku/ztráty z příměstského tábora při použití jednotlivých způsobů kalkulace nákladů

Vypočtené **BZ odpoledního prodlouženého provozu** v případě použití navrhované kalkulace nákladů signalizují, že účast méně jak 13 dětí by byla pro MŠ neekonomická. Nelze tak zvažovat zajištění provozu jedním pedagogickým pracovníkem pro interval 1-10 dětí, neboť je doplňková činnost v celém tomto intervalu ztrátová. Ztrátovost je způsobena stanovením ceny služby na nižší úrovni, než činí předběžná kalkulace úplných vlastních nákladů výkonu tohoto intervalu. Jednohodinové prodloužení provozu by mohlo při nejlepší možné variantě (tj. při obsazení 27 dětmi) přispět ke zvýšení zisku o 680 Kč, viz modrá křivka na obr. 8. V případě zájmu o tuto službu alespoň 2x měsíčně MŠ může v kalendářním roce získat až 16 320 Kč.

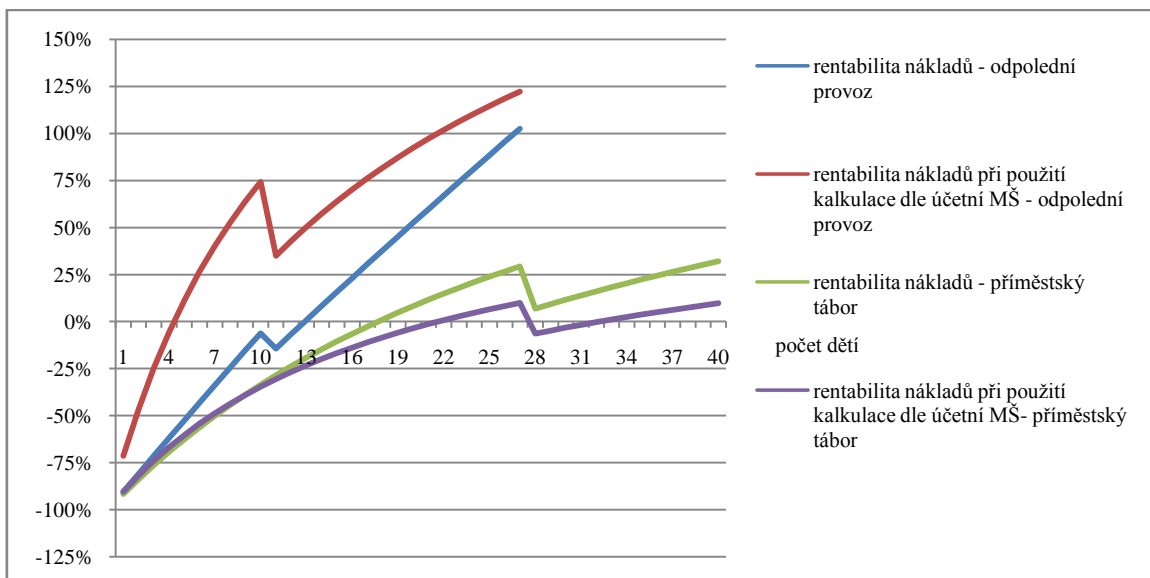


Zdroj: vlastní

Obr. 8 – Vývoj zisku/ztráty z odpoledního provozu při použití jednotlivých způsobů kalkulace nákladů

Jiná situace nastane, pokud budou náklady na energie kalkulovány 2. způsobem (ve výši 25 % výnosů). V tomto případě nastane BZ již u 5. dítěte, MŠ tak může doplňkovou činnost realizovat i při menším počtu dětí a dosáhnout přitom i vyššího zisku. Při plném obsazení kapacity lze za 1h prodloužení provozu získat 740 Kč, tj. 17 760 Kč za kalendářní rok při prodloužení provozu 2x měsíčně. Vývoj zisku zaznamenává červená křivka na obr. 8.

Shrňme-li dopad navrhovaných doplňkových činností na některé finanční ukazatele školy, prostřednictvím vyššího zisku z hospodářské činnosti škola nabude **vyšší míry autarkie** (bude-li měřena celková autarkie školy, nikoliv jen autarkie hlavní činnosti). Kladný hospodářský výsledek bude rozdělen do rezervního fondu a případně i fondu odměn, z nichž MŠ může následně čerpat. Ukazatele **rentability** jednotlivých doplňkových činností při použití jednotlivých způsobů kalkulace nákladů znázorňuje obr. 9. V případě příměstského tábora je rentabilita poměrně nízká, což ale může být způsobeno mj. nadhodnocenými předběžně kalkulovanými náklady. Při plném obsazení příměstského tábora rentabilita dosahuje 32 % (při použití kalkulace užívané účetní MŠ pouze 10 %), při plném využití plánované kapacity odpoledního prodlouženého provozu přibližně 102 % (dle účetní MŠ 122 %).



Zdroj: vlastní

Obr. 9 – Rentabilita nákladů doplňkových činností při použití jednotlivých způsobů kalkulace nákladů

Doplňková činnost také může přispět k vyššímu **obratu kapitálu** a vyšší **míře finanční stability**, neboť hospodářský výsledek z hospodářské činnosti nebývá předmětem finančního vypořádání se zřizovatelem a stává se tedy součástí VK.

Zisk z doplňkové činnosti je předmětem daně z příjmů právnických osob, nicméně na PO se vztahují jistá daňová zvýhodnění, definovaná zákonem o daních z příjmu. Základ daně lze snížit o 30 % a činí-li 30% snížení méně než 300 tis. Kč, pak lze odečíst až 300 tis. Kč, maximálně však částku do výše základu daně.¹⁷⁰ Vzhledem ke skutečnosti, že mateřské škole vzniká každoročně nulová daňová povinnost (přičemž základ daně před snížením bývá mnohonásobně nižší než 300 tis. Kč), lze předpokládat, že zisk z navrhovaných doplňkových činností výslednou daňovou povinnost MŠ nezvýší.

¹⁷⁰ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, § 20 odst. 7.

Závěr

Cílem diplomové práce bylo provést analýzu hospodaření a financování zvolené příspěvkové organizace působící v odvětví vzdělávání, tj. Mateřské školy „Beruška“, a následně předložit návrhy na získání dalších finančních prostředků, které zlepší materiální a finanční zázemí školy. Autorka při dosahování těchto cílů vycházela z provedené literární rešerše, jež představila základní charakteristiky těchto organizací a v jejímž rámci byla prozkoumána rozsáhlá legislativa týkající se hospodaření a financování škol a školských škol. Základní právní normou byl školský zákon a zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Představena byla rovněž podoba stávajícího systému financování regionálního školství, jeho nedostatky a koncepční návrh reformy tohoto systému.

Mateřská škola byla podrobena finanční analýze absolutních ukazatelů, zahrnující analýzu vertikální a horizontální, a analýze vybraných poměrových ukazatelů, tj. autarkie, rentability, financování, likvidity, aktivity a investičního rozvoje/útlumu. Jednotlivé ukazatele si vyžádaly určité úpravy z důvodu změn účetní metodiky. Ze zjištěných závěrů lze konstatovat, že škola hospodařila v analyzovaném období s přidělenými prostředky efektivně, účelně a hospodárně. Analýza odhalila pouze následující nedostatky: okamžitá likvidita se pohybovala na příliš vysoké úrovni a majetek školy je poměrně opotřebován (nicméně škola nedisponuje prostředky na rozsáhlé investiční akce).

Ukazatele autarkie se pohybovaly na žádoucí úrovni; ukazatele doporučené odbornou literaturou byly rozšířeny o návrhy vlastních ukazatelů, které by situaci školy z hlediska její ne/závislosti na jiných institucích lépe dokreslily. Škola pochopitelně může z prostředků získaných vlastní činností zabezpečit pouze malé procento nákladů, nicméně každá její iniciativa v oblasti rozšiřování finančních zdrojů (např. formou doplňkové činnosti) bude zřizovatelem vítána. Ačkoliv se hodnota rentability nákladů doplňkové činnosti pohybovala v analyzovaném období příznivě, ve skutečnosti škola nevyužívala všech svých možností a zaměřila se pouze na pronájem prostor.

Zásadní část práce tak stojí na návrzích na získání dalších finančních prostředků formou doplňkové činnosti školy. Předmětem návrhů je příměstský tábor a příležitostné rozšíření odpoledního provozu. Součástí návrhů je předběžná kalkulace nákladů, která byla

provedena dvojím způsobem. Za prvé byl navržen vlastní způsob kalkulace nákladů, který by reflektoval skutečnou výši spotřeby energií a jiných nákladových položek. Druhý způsob kalkulace respektoval postup zvolený účetní organizace, jenž bude v případě jeho nepřehodnocení rozhodující pro konečný ekonomický přínos navrhovaných činností. Návrhy rovněž odpovídají na otázku, za jakých okolností může škola tyto činnosti realizovat, tzn. jaký je minimální počet účastníků se dětí, zabezpečujících pokrytí kalkulovaných nákladů. Předběžně byl vyčíslen zisk, kterého škola může dosáhnout, nebudou-li se skutečné náklady příliš odchylovat od nákladů kalkulovaných.

Škola návrhy přijala pozitivně a uvažuje o jejich realizaci. Záleží na škole, zda se rozhodne domluvit se na akceptování navrhovaného způsobu kalkulace nákladů se svou účetní. Z ekonomického zhodnocení jednotlivých činností vyplynulo, že stávající způsob kalkulace je vhodný v případě, kdy jsou výnosy doplňkové činnosti nižší (z toho důvodu byla rentabilita dosavadních doplňkových činností dosud poměrně vysoká). V případě rozsáhlejších aktivit, přinášejících více prostředků, je však vhodnější zde navrhnutý způsob kalkulace, neboť by byly náklady na energie stanoveny neadekvátně vysoko. Zvolená metodika by však měla být dodržována u všech činností.

V budoucnu lze zvažovat vypracování návrhů např. na realizaci tzv. „noční školky“ či odpoledních kroužků.

Seznam citované literatury

BRABEC, Z. *Účetní informace a vypovídací schopnost účetních výkazů a finanční analýzy*. 1. vyd. Liberec: Technická univerzita v Liberci, 2011, 166 s. ISBN 978-80-7372-778-9.

BREALEY, R. A. a S. C. MYERS. *Principles of corporate finance*. 5th ed. New York: McGraw-Hill, 1996, 998 p. ISBN 0-07-114053-0.

Česko. Vyhláška č. 14 ze dne 29. prosince 2004 o předškolním vzdělávání, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2005, částka 4, s. 61-63. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/dokumenty/vyhlasaka-c-14-2005-sb-o-predskolnim-vzdelavani-1>.

Česko. Vyhláška č. 492 ze dne 8. prosince 2005 o krajských normativech, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2005, částka 170, s. 8983-8988. ISSN 1211-1244. Dostupné z: <http://www.mvcr.cz/sbirka/2005/sb170-05.pdf>.

Česko. Zákon č. 262 ze dne 21. dubna 2006 zákoník práce, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2006, částka 84, s. 3146-3241. Dostupné také z: <http://www.pracepropravniky.cz/zakony/zakonik-prace-uplne-zneni>.

Česko. Zákon č. 455 ze dne 14. prosince 2011 o státním rozpočtu České republiky na rok 2012. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2011, částka 156, s. 5922-6057. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zak_455-2011.pdf.

Česko. Zákon č. 561 ze dne 24. září 2004 o předškolním, základním, středním, vyšším odborném a jiném vzdělávání (školský zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2004, částka 190, s. 10262 - 10348. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/19743>.

Česko. Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 1992, částka 117, s. 3473 - 3491. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/cast1.aspx>.

ČSÚ. *Statistická ročenka České republiky 2011: Organizační struktura národního hospodářství* [online]. Praha: Český statistický úřad, 2011-11-23 [vid. 2011-12-4]. Dostupné z: <http://www.czso.cz/csu/2011edicniplan.nsf/kapitola/0001-11-2010-1200>.

HYÁNEK, V., Z. PROUZOVÁ a S. ŠKARABELOVÁ. *Neziskové organizace ve veřejných službách*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2007, 293 s. ISBN 978-802-1044-234.

KOTRBA, R. *Zprávy Ministerstva financí České republiky pro finanční orgány obcí a krajů: Finanční toky ve školství v roce 2012*. 1. vyd. Praha: Ministerstvo financí, č. j. 12/109 870/2011-124, 2011, roč. 12, č. 1, 20 s. [vid. 2011-11-22]. Dostupné z: [http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zpravy_MF_cislo_01_rocnik_2012\(1\).pdf](http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/Zpravy_MF_cislo_01_rocnik_2012(1).pdf).

KRAFTOVÁ, I. *Finanční analýza municipální firmy*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002, 206 s. ISBN 80-7179-778-2.

KRÁL, B. *Manažerské účetnictví*. 2. vyd. Praha: Management Press, 2008, 622 s. ISBN 978-80-7261-141-6.

MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, K. a P. TÉGL. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku od 1. 4. 2009*. 1. vyd. Ostrava: ANAG, 2009, 151 s. ISBN 978-80-7263-546-7.

Mateřská škola Beruška. *Návrh rozpočtu organizace na rok 2011*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2011, 4 s.

Mateřská škola Beruška. *Směrnice č. j. 59/2010-11, ke stanovení výše úplaty za předškolní vzdělávání dítěte v mateřské škole*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2010, 4 s.

Mateřská škola Beruška. *Školní řád mateřské školy: školní rok 2011/2012*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2011, 11 s.

Mateřská škola Beruška. *Výroční zpráva Mateřské školy Beruška, příspěvkové organizace: školní rok 2010/2011*. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2011, 68 s.

MF ČR. *Finanční mechanismy EHP/Norska 2004-2009* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2009, 32 s. [vid. 2012-2-28]. Dostupné z: http://www.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/mfcr/EEA_GRANTS_0609.pdf.

MORÁVEK, Z., A. MOCKOVCIÁKOVÁ a D. PROKŮPKOVÁ. *Meritum Příspěvkové organizace 2011*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011, 344 s. ISBN 978-80-7357-626-4.

MPSV. *Aby státní i nestátní neziskové organizace byly úspěšné* [online]. Praha: Ministerstvo práce a sociálních věcí, 2009 [vid. 2012-3-12]. Dostupné z: <http://www.mpsv.cz/cs/7721>.

MŠMT. *Koncepční záměr reformy systému financování regionálního školství* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, č.j. 4 906/2011-26, 2011, 51 s. [vid. 2012-1-11]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/18871>.

MŠMT. *Principy normativního rozpisu rozpočtu a normativní rozpis rozpočtu přímých výdajů RgŠ územních samosprávných celků na rok 2012 v úrovni MŠMT – KÚ* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, č.j. 39 240/2011-26, 2011, 13 s. [vid. 2012-1-18]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/19777>.

MŠMT. *Přímo řízené organizace : Seznam OPŘO s kontakty* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2012-1-27 [vid. 2012-2-2]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/ministerstvo/primo-rizene-organizace>.

MŠMT. *Směrnice ze dne 12. prosince 2005, kterou se stanoví závazné zásady, podle kterých provádějí krajské úřady rozpis finančních prostředků státního rozpočtu přidělovaných podle § 161 odst. 6 zákona č. 561/2004 Sb., a podle kterých provádějí obecní úřady obcí s rozšířenou působností návrhy rozpisů rozpočtů finančních prostředků státního rozpočtu podle § 161 odst. 7 písm. a) zákona č. 561/2004 Sb.* [online]. Praha:

Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, č.j. 28 768/2005-45, 2005, 5 s. [vid. 2011-11-20]. Dostupné z: <http://aplikace.msmt.cz/PDF/HPSMERNICE28768.pdf>.

MŠMT. *Strukturální fondy: OP Vzdělávání pro konkurenceschopnost období 2007-2013* [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, 2006 [vid. 2012-2-16]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/strukturalni-fondy/op-vpk-obdobi-2007-2013>.

OCHRANA, F., J. PAVEL a L. VÍTEK. *Veřejný sektor a veřejné finance: financování nepodnikatelských a podnikatelských aktivit*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010, 261 s. ISBN 978-80-247-3228-2.

OTRUSINOVÁ, M. a D. KUBÍČKOVÁ. *Finanční hospodaření municipálních jednotek: po novele zákona o účetnictví*. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2011, 192 s. ISBN 978-80-7400-342-4.

PODHORSKÝ, J. a J. SVOBODOVÁ. *Účetnictví příspěvkových organizací 2003*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2003, 280 s. ISBN 80-7263-151-9.

Souhrnné sestavy z registru RARIS. In: *ARIS web* [online]. Praha: Ministerstvo financí, 2010 [cit. 2011-10-31]. Dostupné z: <http://www.info.mfcr.cz/cgi-bin/raris/vyberSestavy.pl>

SOUKUPOVÁ, V. a D. STRACHOTOVÁ. *Podniková ekonomika*. 1. vyd. Praha: Vysoká škola chemicko-technologická, 2005, 121 s. ISBN 80-708-0575-7.

Statutární město Liberec. *Metodika ke zřizovacím listinám příspěvkových organizací ve školství, zřízených Statutárním městem Liberec*. Liberec: Statutární město Liberec, 2010, 10 s.

Statutární město Liberec. *Zřizovací listina příspěvkové organizace Mateřské školy „Beruška“*, ve znění pozdějších dodatků. Liberec: Statutární město Liberec, 2009, 8 s.

STIGLITZ, J. *Economics of the Public Sector*. 1. vyd. přel. Ondřej Schneider a Tomáš Jelínek. Praha: Grada Publishing, 1997, 664 s. ISBN 80-7169-454-1.

SVOBODA, I. a M. MARINČÁK. *Správní řízení a finance v životě školy*. 1. vyd. Olomouc: Univerzita Palackého, 2007, 69 s. ISBN 978-80-244-1827-8.

ŠKARABELOVÁ, S. *Definice neziskového sektoru: Sborník příspěvků z internetové diskuze CVNS*. 1. vyd. Brno: Dialog, 2005, 52 s. ISBN 80-239-4057-0.

Údaje z veřejné části Živnostenského rejstříku: subjekt Mateřská škola "Beruška". In: *Živnostenský rejstřík - Detailní údaje subjektu s historií* [online]. Liberec, 2007-07-03 [vid. 2011-12-05]. Dostupné z: <http://www.rzp.cz/cgi-bin/~subjekt&IDICO=a280689aa04a97126643&HISTORIE=1>.

Bibliografie

Česko. Zákon č. 128 ze dne 12. dubna 2000, o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 38, s. 1738-1764.

Česko. Zákon č. 129 ze dne 12. dubna 2000, o krajích (krajské zřízení), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 38, s. 1765-1782.

Česko. Zákon č. 250 ze dne 7. července 2000, o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2000, částka 73, s. 3557-3567.

Česko. Zákon č. 320 ze dne 9. srpna 2001, o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů. In: *Sbírka zákonů České republiky*. 2001, částka 122, s. 7264-7276.

MEDLÍKOVÁ, O. a M. ŠEDIVÝ. *Úspěšná nezisková organizace*. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 154 s. ISBN 978-80-247-2707-3.

PEKOVÁ, J., J. PILNÝ a J. JETMAR. *Veřejná správa a finance veřejného sektoru*. 3. vyd. Praha: ASPI, 2008. 712 s. ISBN 978-80-7357-351-5.

REKTORÍK, J. *Ekonomika a řízení odvětví veřejného sektoru*. 2. vyd. Praha: Ekopress, 2007. 309 s. ISBN 978-80-86929-29-3.

ŠKARABELOVÁ, S. *Když se řekne nezisková organizace: příručka pro zastupitele krajů, měst a obcí*. 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita, 2002. 129 s. ISBN 80-210-3031-3.

Seznam příloh

PŘÍLOHA A – KONSTRUKCE RN PRO ROK 2012	97
PŘÍLOHA B – FINANČNÍ VYPOŘÁDÁNÍ MŠ.....	99
PŘÍLOHA C – AKTIVA A PASIVA MŠ V LETECH 2006-2011	100
PŘÍLOHA D – NÁKLADY A VÝNOSY MŠ V LETECH 2007-2011 V PODROBNĚJŠÍM ČLENĚNÍ.....	101
PŘÍLOHA E – PŘIJATÉ A ČERPANÉ DOTACE NA PROVOZ OD ZŘIZOVATELE A DOTACE OD MSMT	102
PŘÍLOHA F – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ A ZISKU – PŘÍMĚSTSKÝ TÁBOR	103
PŘÍLOHA G – PŘEDBĚŽNÁ KALKULACE NÁKLADŮ A ZISKU – PRODLOUŽENÝ PROVOZ	105

V rámci schváleného SR na rok 2012 byl vyčleněn určitý objem prostředků pro kapitolu 333 (MŠMT), z tohoto objemu přibližně 85,5 mld. Kč na blok „Výdaje regionálního školství a přímo řízených organizací“. Z tohoto objemu se v další fázi odečetly výdaje na soukromé a církevní regionální školství a výdaje na přímo řízené organizace. V dalším kroku byl odečten objem prostředků na rozvojové programy a výdaje společné části maturitní zkoušky. Pro **normativní financování regionálního školství ÚSC** tedy zůstaly zdroje v celkové výši cca 77,6 mld. Kč.



Základ konstrukce RN 2012 - RN z roku 2011 upravené následovně:

- Zvýšení složek MP pedagogů o 0,8% a MP nepedagogických pracovníků o 0,2% z důvodu částečné kompenzace za zrušení rozvojového programu „Podpora řešení specifických problémů RgŠ jednotlivých krajích s přihlédnutím k rozdílné hustotě osídlení a s tím spojené rozdílné hustotě sítě škol a ŠZ na území jednotlivých krajů“
- Zvýšení složky MP pedagogů o 9,5% (oproti upravené výchozí základně RN 2011) v důsledku změn platových tarifů.
- Snížení složky ONIV na cca 69,5% výše ONIV roku 2011.
- Snížení počtu zaměstnanců na 1000 žáků na cca 99,7% hodnoty roku 2011.



Takto se zjistily **RN pro rok 2012** ve struktuře: **NIV celkem, MP celkem včetně odvodů, ONIV; a to na 1 žáka pro jednotlivé věkové kategorie.**

Tab. A1 – Republikové normativy 2012

<i>Kategorie</i>	<i>NIV CELKEM Kč/žáka</i>	<i>MP celkem vč. Odvodů Kč/žáka</i>	<i>ONIV celkem Kč/žáka</i>	<i>Počet zaměstnanců na 1000 žáků</i>
3-5 let	38 833	38 625	208	128,61
6-14 let	49 825	49 380	445	130,6
15-18 let	57 718	57 210	508	145,56
19-21 let	49 245	48 911	334	128,61
Krajská zařízení ústavní výchovy	236 720	235 570	1150	698,86

Zdroj: MŠMT, Principy normativního rozpisu rozpočtu a normativní rozpis rozpočtu přímých výdajů RgŠ územních samosprávných celků na rok 2012 v úrovni MŠMT – KÚ, s. 9.

Propočtem reálných výkonů školního roku 2011/12 a RN 2012 se získá normativní rozpis rozpočtu regionálního školství ÚSC pro rok 2012. Rozdíl mezi tímto normativním rozpisem a původně určenými zdroji pro normativní financování udává zbývající rozpočtovou rezervu (celkem cca 111,5 ml. Kč).



Normativním výpočtem (dle výkonů kraje) je v každém z krajů stanoven celkový objem NIV ze SR. Prostředky se rozepíší do struktury **závazných a orientačních ukazatelů** (závazné ukazatele: MP ve členění na pedagogické a nepedagogické pracovníky, ostatní osobní náklady v tomtéž členění, počet zaměstnanců; orientační ukazatele: odvody na pojistné, odvody na FKSP, ONIV) následovně:

- Z celkového objemu „MP včetně odvodů“ nejprve vyčleněny MP nepedagogických pracovníků dle skutečnosti z roku 2011 v jednotlivých krajích, upravené indexem meziroční změny výkonů regionálního školství ÚSC v kraji a snížené o 1,2%.
- Objem MP pro pedagogy byl zjištěn odečtením MP nepedagogických pracovníků od celkových MP.
- Z takto stanovených MP pro pedagogy a nepedagogy byly vyčleněny objemy prostředků na ostatní osobní náklady.
- Z těchto závazných ukazatelů vypočteny odvody a přiděl do FKSP.

Zdroj: vlastní zpracování dle MŠMT. Principy normativního rozpisu rozpočtu a normativní rozpis rozpočtu přímých výdajů RgŠ územních samosprávných celků na rok 2012 v úrovni MŠMT – KÚ [online]. Praha: Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, č.j. 39 240/2011-26, 2011, 13 s. [vid. 2012-1-18]. Dostupné z: <http://www.msmt.cz/file/19777>

Příloha B – Finanční vypořádání MŠ

Finanční vypořádání za rok 2009

Organizace: **MS Beruška**

Provozní prostředky:	Příspěvek na provoz	Dotace na vzdělávání	Doplňková činnost	Celkem
příspěvek na provoz	316 700,00			316 700,00
příspěvek na energie	951 045,00			951 045,00
příspěvek na odpisy	219 359,75			219 359,75
celkem příspěvek	1 487 104,75	4 372 458,00		5 859 562,75
čerpání energií	793 459,79			793 459,79
celkem náklady z příspěvku	1 327 441,93	4 372 458,00		5 699 899,93
výsledek provozu	2 077,61			2 077,61
výsledek energií	157 585,21			157 585,21
Hospodářský výsledek	0,00	0,00	785,00	785,00
Odvod do rozpočtu zřizovatele	159 662,82			159 662,82
odvod do státního rozpočtu				
příděl do fondu odměn				0,00
příděl do rezervního fondu		0,00	785,00	785,00
kontrolní řádek				0,00

Investiční dotace:	Rozpočet	Skutečné čerpání	Rozdíl
In. Příspěvek zřizovatele	0,00	0,00	0,00
Invest. dotace státní			0,00
Celkem investice	0,00	0,00	0,00

Přímé NIV UZ 33 353	Rozpočet	Skutečnost	Zůstatek	Na odvody
Platy	3 181 483,00	3 181 483,00	0,00	0,00
OPPP			0,00	0,00
Odvody	1 081 703,00	1 019 121,00	62 582,00	
Příděly FKSP	63 630,00	63 630,00	0,00	
ONIV	45 642,00	108 224,00	-62 582,00	
Celkem rozpočet	4 372 458,00	4 372 458,00	0,00	
Platy ped.prac.UZ 33 005	Rozpočet	Skutečnost	Zůstatek	Na odvody
Platy	168 382,00	168 382,00	0,00	0,00
Pojistné	57 252,00	57 252,00	0,00	0,00
Příděly FKSP	3 366,00	3 366,00	0,00	
Celkem rozpočet	229 000,00	229 000,00	0,00	
Platy neped. prac. UZ 33 016	Rozpočet	Skutečnost	Zůstatek	Na odvody
Platy	55 884,00	55 884,00	0,00	0,00
pojistné	18 998,00	18 998,00	0,00	0,00
Příděly FKSP	1 118,00	1 118,00	0,00	
Celkem rozpočet	76 000,00	76 000,00	0,00	
Celkem Liberecký kraj	4 677 458,00	4 677 458,00	0,00	
Ostatní dotační programy	Rozpočet	Skutečné čerpání	Rozdíl	Odvod
Dotace Ekofond	40 000,00	40 000,00		0,00
Celkem ostatní dotace	40 000,00	40 000,00	0,00	0,00
Odvod	6 204 562,75	6 044 899,93		159 662,82

vedoucí odboru ekonomiky

ředitel školy



Zdroj: Účetnictví příspěvkové organizace Mateřské školy Beruška za rok 2009. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2009.

Příloha C – Aktiva a pasiva MŠ v letech 2006-2011

Tab. C1 – Aktiva a pasiva MŠ v letech 2006-2011

<i>položka</i>	<i>Stav k 31. 12. v Kč</i>					
	<i>2006</i>	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>Aktiva celkem</i>	7 845 650	7 934 234	7 509 339	8 630 096	8 105 239	7 956 558
<i>Stálá aktiva</i>	7 252 635	7 025 919	6 809 278	7 644 992	7 421 732	7 207 178
<i>Oběžná aktiva</i>	593 015	908 315	700 061	985 104	683 508	749 380
<i>Zásoby</i>	33 289	49 460	38 044	58 763	54 515	68 575
<i>Krátkodobé pohledávky</i>	47 500	197 389	129 220	177 920	129 625	128 093
<i>Krátkodobý finanční majetek</i>	512 226	661 466	532 797	744 170	499 368	552 712
<i>Přechodné účty aktivní</i>	0	0	0	4 251	0	0
<i>Pasiva celkem</i>	7 845 650	7 934 234	7 509 339	8 630 096	8 105 239	7 956 558
<i>Vlastní kapitál</i>	7 385 841	7 193 213	6 861 754	7 694 535	7 456 145	7 280 245
<i>Jmění</i>	7 252 634	7 025 919	6 809 278	7 644 991	7 421 732	7 207 179
<i>Fondy</i>	29 990	26 731	50 556	48 759	34 413	65 142
<i>Hospodářský výsledek</i>	103 217	140 563	1 920	785	0	7 924
<i>Cizí kapitál</i>	459 809	741 021	647 585	935 561	649 094	676 313
<i>Krátkodobé závazky</i>	401 809	548 681	518 365	757 641	649 094	676 313
<i>Přechodné účty pasivní</i>	58 000	192 340	129 220	177 920	0	0

Zdroj: vlastní zpracování dle Rozvahy příspěvkové organizace Mateřské školy Beruška. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2007-2011.

Příloha D – Náklady a výnosy MŠ v letech 2007-2011 v podrobnějším členění

Tab. D1 – Náklady a výnosy MŠ v letech 2007-2011 v podrobnějším členění

<i>Položka</i>	<i>Stav k 31. 12. v Kč</i>				
	<i>2007</i>	<i>2008</i>	<i>2009</i>	<i>2010</i>	<i>2011</i>
<i>Náklady celkem</i>	6 304 261	6 583 381	7 062 245	6 981 313	6 984 853
<i>Spotřeba materiálu</i>	1 039 272	870 667	1 067 056	951 984	990 534
<i>Spotřeba energie</i>	714 880	804 568	794 055	880 858	852 191
<i>Opravy, údržba</i>	91 506	195 781	132 840	140 831	108 940
<i>Ostatní služby</i>	203 508	216 214	208 919	203 482	218 439
<i>Mzdové náklady</i>	2 916 592	3 097 598	3 426 749	3 327 703	3 369 515
<i>Sociální a zdravotní pojištění</i>	1 032 456	1 097 317	1 111 112	1 140 203	1 148 738
<i>Sociální náklady (zákonné, jiné)</i>	57 972	61 532	79 383	91 865	60 387
<i>Ostatní náklady</i>	21 359	23 063	22 771	20 495	21 555
<i>Odpisy</i>	226 716	216 641	219 360	223 260	214 554
<i>Výnosy celkem</i>	6 444 824	6 585 301	7 063 030	6 981 313	6 992 777
<i>Dotace na NIV od MŠMT</i>	3 999 732	4 218 227	4 372 458	4 531 604	4 466 735
<i>Provozní příspěvek od zřizovatele</i>	1 433 315	1 409 999	1 327 442	1 321 511	1 352 063
<i>Ostatní účelové dotace</i>	0	31 000	345 000	17 200	96 769
<i>Školné</i>	390 418	426 785	481 975	506 306	460 382
<i>Stravné</i>	474 370	492 883	529 195	572 922	582 195
<i>Čerpání darů</i>	116 962	3 000	14 199	10 793	8 295
<i>Úroky</i>	840	887	381	164	109
<i>Doplňková činnost</i>	15 340	2 520	2 380	1 360	18 725
<i>Ostatní čerpání fondů</i>	13 848	0	0	19 453	7 504

Zdroj: vlastní zpracování dle Výkazu zisku a ztrát Mateřské školy Beruška. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2007-2011.

Příloha E – Přijaté a čerpané dotace na provoz od zřizovatele a dotace od MŠMT

Tab. E1 – Přijaté a čerpané dotace na provoz od zřizovatele a dotace od MŠMT

2007	Příspěvek od zřizovatele v Kč, z toho čerpáno			Veškeré dotace od MŠMT v Kč		
	Na provoz			Závazné ukazatele	Platy	
	Na provoz	365 625	365 625		OON	2 893 592
	Na energie	840 974	712 305			0
	Na odpisy	226 716	226 716		Pojistné	1 012 757
	Odvod 128 669			Orientační ukazatele	FKSP	57 872
					ONIV	34 290
	Celkem čerpáno 1 304 646			Celkem 3 999 732		
2008	Příspěvek od zřizovatele v Kč, z toho čerpáno			Veškeré dotace od MŠMT v Kč		
	Na provoz			Závazné ukazatele	Platy	
	Na provoz	391 700	389 390		OON	3 076 597
	Na energie	801 658	803 938			0
	Na odpisy	216 641	216 641		Pojistné	1 076 808
	Odvod 0 (rozdíl 30 Kč, přidělený do			Orientační ukazatele	FKSP	61 532
					ONIV	34 290
	Celkem čerpáno 1 409 999			Celkem 4 249 227		
2009	Příspěvek od zřizovatele v Kč, z toho čerpáno			Veškeré dotace od MŠMT v Kč		
	Na provoz			Závazné ukazatele	Platy	
	Na provoz	316 700	314 622		OON	3 405 749
	Na energie	951 045	793 187			0
	Na odpisy	219 360	219 360		Pojistné	1 157 953
	Odvod 159 663			Orientační ukazatele	FKSP	68 114
					ONIV	45 642
	Celkem čerpáno 1 327 442			Celkem 4 677 458		
2010	Příspěvek od zřizovatele v Kč, z toho čerpáno			Veškeré dotace od MŠMT v Kč		
	Na provoz			Závazné ukazatele	Platy	
	Na provoz	251 644	218 753		OON	3 306 103
	Na energie	846 607	880 518			0
	Na odpisy	223 260	223 260		Pojistné	1 124 238
	Ztráta 1 020			Orientační ukazatele	FKSP	66 121
					ONIV	35 142
	Celkem čerpáno 1 321 511			Celkem 4 531 604		
2011	Příspěvek od zřizovatele v Kč, z toho čerpáno			Veškeré dotace od MŠMT v Kč		
	Na provoz			Závazné ukazatele	Platy	
	Na provoz	290 000	290 000		OON	3 330 176
	Na energie	905 342	847 510			0
	Na odpisy	214 554	214 554		Pojistné	1 132 261
	Odvod 57 832			Orientační ukazatele	FKSP	33 300
					ONIV	40 267
	Celkem čerpáno 1 352 063			Celkem 4 536 004		

Zdroj: vlastní zpracování dle Finančního vypořádání příspěvkové organizace Mateřské školy Beruška. Liberec: Mateřská škola Beruška, 2007-2011.

Příloha F – Předběžná kalkulace nákladů a zisku – příměstský tábor

Tab. F1 – Předběžná kalkulace nákladů – příměstský tábor

<i>Počet dětí</i>	<i>Náklady na zaměstnance v Kč</i>	<i>Náklady energie v Kč</i>	<i>Potraviny v Kč</i>	<i>Ostatní materiál v Kč</i>	<i>Ostatní služby v Kč</i>
1	15 744	2 911	173	62	300
2	15 744	2 922	346	124	600
3	15 744	2 933	519	185	900
4	15 744	2 944	692	247	1 200
5	15 744	2 956	865	309	1 500
6	15 744	2 967	1 038	371	1 800
7	15 744	2 978	1 211	433	2 100
8	15 744	2 990	1 384	494	2 400
9	15 744	3 001	1 557	556	2 700
10	15 744	3 012	1 730	618	3 000
11	15 744	3 024	1 903	680	3 300
12	15 744	3 035	2 076	742	3 600
13	15 744	3 046	2 249	803	3 900
14	15 744	3 057	2 422	865	4 200
15	15 744	3 069	2 595	927	4 500
16	15 744	3 080	2 768	989	4 800
17	15 744	3 091	2 941	1 051	5 100
18	15 744	3 103	3 114	1 112	5 400
19	15 744	3 114	3 287	1 174	5 700
20	15 744	3 125	3 460	1 236	6 000
21	15 744	3 137	3 633	1 298	6 300
22	15 744	3 148	3 806	1 360	6 600
23	15 744	3 159	3 979	1 421	6 900
24	15 744	3 170	4 152	1 483	7 200
25	15 744	3 182	4 325	1 545	7 500
26	15 744	3 193	4 498	1 607	7 800
27	15 744	3 204	4 671	1 669	8 100
28	23 439	3 503	4 844	1 730	8 400
29	23 439	3 515	5 017	1 792	8 700
30	23 439	3 526	5 190	1 854	9 000
31	23 439	3 537	5 363	1 916	9 300
32	23 439	3 549	5 536	1 978	9 600
33	23 439	3 560	5 709	2 039	9 900
34	23 439	3 571	5 882	2 101	10 200
35	23 439	3 582	6 055	2 163	10 500
36	23 439	3 594	6 228	2 225	10 800
37	23 439	3 605	6 401	2 287	11 100
38	23 439	3 616	6 574	2 348	11 400
39	23 439	3 628	6 747	2 410	11 700
40	23 439	3 639	6 920	2 472	12 000

Zdroj: vlastní

Tab. F2 – Celkové náklady, výnosy a zisk – příměstský tábor

Počet dětí	Celkové náklady v Kč	Celkové výnosy v Kč	Zisk v Kč	Celkové náklady dle kalkulace účetní MŠ v Kč	Zisk dle metody účetní MŠ v Kč
1	19 190	1 600	-17 590	16 617	-15 017
2	19 736	3 200	-16 536	17 490	-14 290
3	20 282	4 800	-15 482	18 363	-13 563
4	20 828	6 400	-14 428	19 236	-12 836
5	21 374	8 000	-13 374	20 109	-12 109
6	21 920	9 600	-12 320	20 982	-11 382
7	22 466	11 200	-11 266	21 855	-10 655
8	23 012	12 800	-10 212	22 728	-9 928
9	23 558	14 400	-9 158	23 601	-9 201
10	24 105	16 000	-8 105	24 474	-8 474
11	24 651	17 600	-7 051	25 347	-7 747
12	25 197	19 200	-5 997	26 220	-7 020
13	25 743	20 800	-4 943	27 093	-6 293
14	26 289	22 400	-3 889	27 966	-5 566
15	26 835	24 000	-2 835	28 839	-4 839
16	27 381	25 600	-1 781	29 712	-4 112
17	27 927	27 200	-727	30 585	-3 385
18	28 473	28 800	327	31 458	-2 658
19	29 019	30 400	1 381	32 331	-1 931
20	29 566	32 000	2 434	33 204	-1 204
21	30 112	33 600	3 488	34 077	-477
22	30 658	35 200	4 542	34 950	250
23	31 204	36 800	5 596	35 823	977
24	31 750	38 400	6 650	36 696	1 704
25	32 296	40 000	7 704	37 569	2 431
26	32 842	41 600	8 758	38 442	3 158
27	33 388	43 200	9 812	39 315	3 885
28	41 917	44 800	2 883	47 883	-3 083
29	42 463	46 400	3 937	48 756	-2 356
30	43 009	48 000	4 991	49 629	-1 629
31	43 555	49 600	6 045	50 502	-902
32	44 101	51 200	7 099	51 375	-175
33	44 648	52 800	8 152	52 248	552
34	45 194	54 400	9 206	53 121	1 279
35	45 740	56 000	10 260	53 994	2 006
36	46 286	57 600	11 314	54 867	2 733
37	46 832	59 200	12 368	55 740	3 460
38	47 378	60 800	13 422	56 613	4 187
39	47 924	62 400	14 476	57 486	4 914
40	48 470	64 000	15 530	58 359	5 641

Zdroj: vlastní

Příloha G – Předběžná kalkulace nákladů a zisku – prodloužený provoz

Tab. G1 – Předběžná kalkulace nákladů a zisku – prodloužený provoz

<i>Počet dětí</i>	<i>Celkové náklady na zaměstnance v Kč</i>	<i>Náklady energie v Kč</i>	<i>Materiál v Kč</i>	<i>Celkové náklady v Kč</i>	<i>Celkové výnosy v Kč</i>	<i>Zisk v Kč</i>	<i>Celkové náklady dle kalkulace účetní MŠ v Kč</i>	<i>Zisk dle účetní MŠ v Kč</i>
1	162	355	1	519	50	-469	175	-125
2	162	356	3	520	100	-420	187	-87
3	162	356	4	522	150	-372	200	-50
4	162	356	5	523	200	-323	212	-12
5	162	356	7	525	250	-275	225	26
6	162	357	8	526	300	-226	237	63
7	162	357	9	528	350	-178	250	101
8	162	357	10	529	400	-129	262	138
9	162	357	12	531	450	-81	275	176
10	162	358	13	533	500	-33	287	213
11	270	358	14	642	550	-92	408	143
12	270	358	16	644	600	-44	420	180
13	270	358	17	645	650	5	433	218
14	270	358	18	647	700	53	445	255
15	270	359	20	648	750	102	458	293
16	270	359	21	650	800	150	470	330
17	270	359	22	651	850	199	483	368
18	270	359	23	653	900	247	495	405
19	270	360	25	654	950	296	508	443
20	270	360	26	656	1000	344	520	480
21	270	360	27	657	1050	393	533	518
22	270	360	29	659	1100	441	545	555
23	270	361	30	661	1150	489	558	593
24	270	361	31	662	1200	538	570	630
25	270	361	33	664	1250	586	583	668
26	270	361	34	665	1300	635	595	705
27	270	362	35	667	1350	683	608	743

Zdroj: vlastní